

**Universidade Técnica de Lisboa  
Instituto Superior de Economia e Gestão**

**Mestrado em Finanças**

***SNCP - Sistema de Normalização  
Contabilística Público***

Algumas propostas para a adaptação do POCP às  
normas internacionais de contabilidade do Sector  
Público

**Rui Miguel Lopes Ferreira**

Presidente do Juri: Prof. Doutor Raquel Maria Medeiros Gaspar

Vogal: Prof. Doutor António Campos Pires Caiado

Vogal: Prof. Doutor Maria José da Silva Fernandes

Janeiro de 2012



## Agradecimentos

Quero expressar os meus sinceros agradecimentos ao Exmo. Professor Doutor António Campos Pires Caiado pela sua disponibilidade e pelas orientações, sugestões e conselhos dados no decorrer da elaboração deste trabalho.

Quero ainda agradecer à minha mulher pela infinita paciência e por toda a ajuda proporcionada.

Por último uma palavra de carinho para os meus filhos, pelo tempo que os privei da minha presença.

## RESUMO

A contabilidade e a contabilidade pública em particular têm registado uma enorme evolução resultante da adaptação permanente da contabilidade à complexidade de novas operações que vão surgindo nas organizações.

Só uma constante actualização torna possível que as demonstrações financeiras apresentem uma imagem verdadeira e apropriada. Neste contexto, diversos organismos internacionais têm emitido normas internacionais de contabilidade que respondem às novas realidades e desafios que as economias enfrentam.

Face a esta realidade, as normas internacionais de contabilidade foram introduzidas em Portugal por intermédio do SNC (Sistema de Normalização Contabilística), que substituiu o POC (Plano Oficial de Contabilidade).

As entidades do sector público estão obrigadas a aplicar o POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública). Contudo, entendemos que o POCP, que deriva em parte do POC, carece de ser actualizado para acompanhar as novas práticas contabilísticas, a exemplo do que sucedeu com a aprovação do SNC.

O presente trabalho pretende adaptar às normas internacionais do sector público do IFAC, o POCP, apresentando-se um modelo de SNCP (Sistema de Normalização Contabilística Público), adaptado às características da contabilidade pública.

## **ABSTRACT**

The accounting and public accounting in particular have had a huge and important development resulting from the ongoing adaptation of accounting to the complexity of new operations that arise in organizations.

Only a constant adaptation makes it possible that the financial statements have a true and fair image. In this context, several international organizations have issued international accounting standards that respond to the new realities and challenges faced by the economies.

Given this reality, the international accounting standards (IAS) were introduced in Portugal for the private entities, through the SNC (Accounting Normalization System), which replaced the POC (Official Chart of Accounting).

The public sector entities are required to apply the POCP (Public Accounting Official Plan). However, we understand that the POCP, which derives in part from the POC needs to be updated to keep up with new accounting practices, as well as has happened with the approval of the SNC.

This work aims to adapt to international standards of IFAC's public sector (IPSAS), the POCP, presenting a model SNCP (Public System Accounting Standards), adapted to the characteristics of public accounting.



## ÍNDICE GERAL

|                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Agradecimentos.....                                                                             | 2  |
| Lista de Anexos, Figuras e Tabelas.....                                                         | 14 |
| Chave de Siglas .....                                                                           | 16 |
| Introdução .....                                                                                | 19 |
| Parte I - Enquadramento teórico                                                                 |    |
| 1. O sector público e a harmonização contabilística nacional .....                              | 21 |
| 2. A contabilidade pública face ao SNC.....                                                     | 24 |
| 3. A harmonização contabilística internacional no sector público .....                          | 26 |
| 4. A contabilidade do sector público .....                                                      | 31 |
| 5. A contabilidade das entidades do sector privado .....                                        | 33 |
| 6. A contabilidade pública e a contabilidade nacional .....                                     | 35 |
| Parte II – SNC Público                                                                          |    |
| 7. Metodologia utilizada.....                                                                   | 37 |
| 8. A estrutura conceptual .....                                                                 | 41 |
| 9. Conjunto completo de demonstrações financeiras .....                                         | 42 |
| 10. Utentes e as suas necessidades de informação .....                                          | 42 |
| 11. Objectivos e elementos das demonstrações financeiras .....                                  | 43 |
| 12. Reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras .....                            | 44 |
| 13. Pressupostos subjacentes e características qualitativas das demonstrações financeiras ..... | 45 |
| 14. Mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras .....                                | 48 |
| 15. Notas à estrutura conceptual.....                                                           | 50 |
| 16. Código de Contas .....                                                                      | 50 |



|                                                                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 16.1. Nota de enquadramento .....                                                                                 | 50 |
| 17. Demonstrações financeiras .....                                                                               | 51 |
| 17.1. Notas às DF`s.....                                                                                          | 53 |
| Parte III – Projecto NCRFP                                                                                        |    |
| 18. Demonstração dos Fluxos de Caixa .....                                                                        | 55 |
| 18.1. Enquadramento .....                                                                                         | 55 |
| 18.2. Objectivo .....                                                                                             | 55 |
| 18.3. Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa.....                                                    | 56 |
| 18.4. Relato de Fluxos de Caixa de Actividades Operacionais .....                                                 | 57 |
| 18.5. Relato dos Fluxos de Caixa numa Base Líquida .....                                                          | 59 |
| 18.6. Componentes de Caixa e de Equivalentes de Caixa.....                                                        | 59 |
| 18.7. Outras Divulgações.....                                                                                     | 59 |
| 19. Excedente ou défice líquido do período, erros fundamentais e alterações em<br>políticas contabilísticas ..... | 59 |
| 19.1. Enquadramento .....                                                                                         | 60 |
| 19.2. Selecção e aplicação de políticas contabilísticas .....                                                     | 60 |
| 19.3. Alterações em Políticas Contabilísticas e Aplicação de Alterações em<br>Políticas Contabilísticas.....      | 61 |
| 19.4. Divulgações .....                                                                                           | 61 |
| 19.5. Alterações em Estimativas Contabilísticas.....                                                              | 61 |
| 19.6. Erros.....                                                                                                  | 62 |
| 19.7. Aplicação retrospectiva e prospectiva .....                                                                 | 63 |
| 19.8. Divulgações .....                                                                                           | 64 |
| 20. Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.....                                                              | 65 |
| 20.1. Enquadramento .....                                                                                         | 65 |



|         |                                                                                   |    |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 20.2.   | Reconhecimento inicial .....                                                      | 65 |
| 20.2.1. | Relato a datas de relato subsequentes .....                                       | 65 |
| 20.2.2. | Reconhecimento de Diferenças de Câmbio .....                                      | 66 |
| 20.3.   | Uso de apresentação diferente da moeda funcional.....                             | 66 |
| 20.4.   | Divulgações .....                                                                 | 66 |
| 21.     | Custos dos empréstimos obtidos .....                                              | 66 |
| 21.1.   | Enquadramento .....                                                               | 66 |
| 21.2.   | Custos de Empréstimos Obtidos – Reconhecimento .....                              | 67 |
| 21.3.   | Custos de Empréstimos Obtidos – Tratamento Alternativo Permitido .....            | 67 |
| 21.3.1. | Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização.....                   | 67 |
| 21.3.2. | Início da capitalização .....                                                     | 68 |
| 21.3.3. | Suspensão de Capitalização .....                                                  | 68 |
| 21.3.4. | Cessaç    da Capitaliza    .....                                                  | 69 |
| 21.4.   | Divulga   s .....                                                                 | 69 |
| 22.     | Demonstra   es financeiras consolidadas e contabiliza    de entidades controladas |    |
|         | 69                                                                                |    |
| 22.1.   | Enquadramento .....                                                               | 69 |
| 22.2.   | Apresenta    de DF`s Consolidadas .....                                           | 70 |
| 22.3.   |   mbito das DF`s Consolidadas .....                                               | 71 |
| 22.4.   | Controlo .....                                                                    | 71 |
| 22.5.   | Procedimentos de Consolida    .....                                               | 74 |
| 22.6.   | Divulga   s .....                                                                 | 75 |
| 23.     | Investimentos em associadas .....                                                 | 75 |
| 23.1.   | Enquadramento .....                                                               | 75 |
| 23.2.   | Aplica    do m  todo de equival  ncia patrimonial no investimento numa            |    |



|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| associada.....                                                  | 75 |
| 23.3. Divulgações .....                                         | 77 |
| 24. Interesses em Empreendimentos Conjuntos.....                | 77 |
| 24.1. Enquadramento .....                                       | 77 |
| 24.2. Formas de Empreendimento Conjunto .....                   | 77 |
| 24.3. Registos contabilísticos de empreendimento conjunto.....  | 77 |
| 24.4. Divulgações .....                                         | 79 |
| 25. Rédito de transacções de troca .....                        | 79 |
| 25.1. Enquadramento .....                                       | 79 |
| 25.2. Mensuração do Rédito .....                                | 80 |
| 25.3. Reconhecimento das prestações de serviços .....           | 81 |
| 25.4. Reconhecimento das vendas de bens.....                    | 81 |
| 25.5. Juros, “royalties” e dividendos .....                     | 83 |
| 25.6. Divulgações .....                                         | 83 |
| 26. Contratos de construção .....                               | 83 |
| 26.1. Enquadramento .....                                       | 83 |
| 26.2. Combinação e segmentação de contratos de construção ..... | 84 |
| 26.3. Rédito do Contrato e Custos do Contrato.....              | 84 |
| 26.4. Reconhecimento do Rédito e Gastos do Contrato .....       | 85 |
| 26.5. Reconhecimento de Défices Esperados .....                 | 86 |
| 26.6. Alterações em Estimativas.....                            | 86 |
| 26.7. Divulgações .....                                         | 86 |
| 27. Inventários .....                                           | 86 |
| 27.1. Enquadramento .....                                       | 86 |
| 27.2. Mensuração de Inventários.....                            | 87 |





|         |                                                       |    |
|---------|-------------------------------------------------------|----|
| 27.3.   | Custos .....                                          | 88 |
| 27.4.   | Fórmulas de Custo .....                               | 89 |
| 27.5.   | Reconhecimento como um Gasto .....                    | 89 |
| 27.6.   | Divulgações .....                                     | 89 |
| 28.     | Locações .....                                        | 90 |
| 28.1.   | Enquadramento .....                                   | 90 |
| 28.2.   | Classificação de Locações .....                       | 90 |
| 28.3.   | Reconhecimento das Locações Financeiras .....         | 91 |
| 28.4.   | Locações operacionais .....                           | 91 |
| 28.5.   | Locações nas DF`s dos locadores .....                 | 91 |
| 28.5.1. | Locações financeiras .....                            | 91 |
| 28.5.2. | Locações operacionais.....                            | 92 |
| 28.6.   | Divulgações .....                                     | 92 |
| 29.     | Acontecimentos após a data de relato .....            | 93 |
| 29.1.   | Enquadramento .....                                   | 93 |
| 29.2.   | Reconhecimento e mensuração .....                     | 93 |
| 29.3.   | Continuidade.....                                     | 95 |
| 29.4.   | Divulgações .....                                     | 95 |
| 30.     | Propriedades de Investimento.....                     | 95 |
| 30.1.   | Enquadramento .....                                   | 95 |
| 30.2.   | Reconhecimento .....                                  | 96 |
| 30.3.   | Mensuração Inicial .....                              | 97 |
| 30.4.   | Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial..... | 97 |
| 30.5.   | Modelo do Justo Valor .....                           | 98 |
| 30.6.   | Modelo do Custo .....                                 | 98 |



|                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------|-----|
| 30.7. Transferências.....                                          | 98  |
| 30.8. Alienações .....                                             | 99  |
| 30.9. Divulgações .....                                            | 99  |
| 31. Activos fixos tangíveis .....                                  | 100 |
| 31.1. Enquadramento .....                                          | 100 |
| 31.2. Reconhecimento de Activos Fixos Tangíveis .....              | 100 |
| 31.3. Mensuração inicial de activos fixos tangíveis .....          | 100 |
| 31.4. Componentes do Custo.....                                    | 101 |
| 31.5. Trocas de Activos .....                                      | 101 |
| 31.6. Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial.....        | 102 |
| 31.7. Depreciações.....                                            | 104 |
| 31.8. Desreconhecimento .....                                      | 105 |
| 31.9. Divulgações .....                                            | 105 |
| 32. Relato por segmentos .....                                     | 106 |
| 32.1. Definições .....                                             | 106 |
| 32.2. Atribuir itens a segmentos .....                             | 108 |
| 32.3. Activos conjuntos .....                                      | 108 |
| 32.4. Segmentos identificados pela primeira vez .....              | 108 |
| 32.5. Divulgações .....                                            | 109 |
| 33. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes .....  | 109 |
| 33.1. Enquadramento .....                                          | 109 |
| 33.2. Provisões e Outros Passivos .....                            | 110 |
| 33.3. Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes ..... | 110 |
| 33.4. Reconhecimento .....                                         | 111 |
| 33.5. Passivos contingentes .....                                  | 111 |



|                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 33.6. Activos contingentes.....                                               | 111 |
| 33.7. Mensuração.....                                                         | 112 |
| 33.8. Reembolsos.....                                                         | 112 |
| 33.9. Alterações nas provisões .....                                          | 113 |
| 33.10. Reestruturação .....                                                   | 113 |
| 33.11. Divulgações .....                                                      | 113 |
| 34. Divulgação de partes relacionadas .....                                   | 114 |
| 34.1. Enquadramento .....                                                     | 114 |
| 34.2. O Problema das Partes Relacionadas.....                                 | 115 |
| 34.3. Divulgação.....                                                         | 116 |
| 35. Imparidade de activos não geradores de caixa .....                        | 117 |
| 35.1. Enquadramento .....                                                     | 117 |
| 35.2. Mensurar a Quantia de Serviço Recuperável .....                         | 117 |
| 35.3. Reconhecer e Mensurar uma Perda por Imparidade.....                     | 119 |
| 35.4. Reverter uma Perda por imparidade .....                                 | 119 |
| 35.5. Divulgações .....                                                       | 120 |
| 36. Divulgação de informação financeira sobre o sector do governo geral ..... | 120 |
| 36.1. Enquadramento .....                                                     | 120 |
| 36.2. Políticas Contabilísticas.....                                          | 121 |
| 36.3. Divulgações .....                                                       | 122 |
| 37. Rédito de transacções de não troca (Impostos e transferências) .....      | 122 |
| 37.1. Enquadramento .....                                                     | 122 |
| 37.2. Reconhecimento de Activos .....                                         | 123 |
| 37.3. Mensuração de activos no reconhecimento inicial .....                   | 123 |
| 37.4. Impostos.....                                                           | 124 |



|                                                                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 37.5. O acontecimento tributável.....                                                                                | 124 |
| 37.6. Gastos Pagos Através do Sistema Fiscal e Dispêndios Fiscais .....                                              | 125 |
| 37.7. Transferências.....                                                                                            | 126 |
| 37.8. Perdão de Dívida e Assunção de Passivos.....                                                                   | 126 |
| 37.9. Multas, Ofertas e Doações, incluindo Bens em Espécie .....                                                     | 127 |
| 37.10. Divulgações .....                                                                                             | 127 |
| 38. Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras .....                                        | 128 |
| 38.1. Enquadramento .....                                                                                            | 128 |
| 38.2. Apresentação de uma comparação de quantias orçamentadas e quantias reais<br>128                                |     |
| 38.3. Alterações do Orçamento Original para o Final.....                                                             | 129 |
| 38.4. Base Comparável .....                                                                                          | 130 |
| 38.5. Orçamentos Plurianuais .....                                                                                   | 130 |
| 38.6. Reconciliação de Quantias Reais numa Base Comparável e de Quantias Reais<br>nas Demonstrações Financeiras..... | 131 |
| 39. Benefícios dos empregados .....                                                                                  | 132 |
| 39.1. Reconhecimento e Mensuração - Todos os Benefícios a Curto Prazo de<br>Empregados .....                         | 132 |
| 39.2. Benefícios Pós-Emprego .....                                                                                   | 133 |
| 39.2.1. Reconhecimento e Mensuração - Planos de Contribuição Definida .....                                          | 134 |
| 39.2.2. Reconhecimento e Mensuração - Planos de Benefícios Definidos .....                                           | 135 |
| 39.3. Divulgação.....                                                                                                | 136 |
| 40. Imparidade de activos geradores de caixa .....                                                                   | 136 |
| 41. Identificação de um Activo que possa estar em Imparidade .....                                                   | 137 |
| 41.1. Mensurar a Quantia Recuperável .....                                                                           | 137 |



|                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 41.2. Reconhecer e Mensurar uma Perda por Imparidade de um Activo Individual |     |
| 138                                                                          |     |
| 41.3. Divulgações .....                                                      | 138 |
| 42. Agricultura.....                                                         | 139 |
| 42.1. Reconhecimento e mensuração .....                                      | 139 |
| 42.2. Ganhos e perdas.....                                                   | 140 |
| 42.3. Divulgações .....                                                      | 141 |
| 43. Instrumentos Financeiros – Apresentação.....                             | 141 |
| 43.1. Enquadramento .....                                                    | 141 |
| 43.2. Reconhecimento .....                                                   | 142 |
| 44. Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e mensuração.....              | 143 |
| 44.1. Reconhecimento e Desreconhecimento.....                                | 143 |
| 44.1.1. Reconhecimento inicial .....                                         | 143 |
| 44.1.2. Desreconhecimento de activos financeiros .....                       | 143 |
| 44.2. Mensuração.....                                                        | 144 |
| 44.3. Mensuração inicial de activos e passivos financeiros .....             | 144 |
| 44.3.1. Mensuração subsequente de activos e passivos financeiros.....        | 144 |
| 44.4. Perdas e Ganhos.....                                                   | 145 |
| 45. Instrumentos Financeiros – Divulgações.....                              | 145 |
| 46. Activos Intangíveis .....                                                | 145 |
| 46.1. Reconhecimento e mensuração .....                                      | 146 |
| 46.2. Mensuração após reconhecimento.....                                    | 147 |
| 46.3. Vida útil .....                                                        | 147 |
| 46.4. Divulgações .....                                                      | 148 |
| 47. Conclusões.....                                                          | 149 |



|                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------|-----|
| 48. Referências Bibliográficas.....                           | 154 |
| 49. ANEXOS.....                                               | 158 |
| 49.1. Anexo 1 – Código de Contas para o SNCP.....             | 158 |
| 49.2. Anexo 2 – Balanço para o SNCP.....                      | 164 |
| 49.3. Anexo 3 – Demonstração dos Resultados para o SNCP ..... | 165 |



## Lista de Anexos, Figuras e Tabelas

### LISTA DE ANEXOS

|                                            |     |
|--------------------------------------------|-----|
| Anexo 1 – Código de Contas do SNCP.....    | 158 |
| Anexo 2 – Balanço.....                     | 164 |
| Anexo 3 – Demonstração dos Resultados..... | 165 |

### LISTA DE FIGURAS

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| Figura nº 1: Caracterização do Sector Público Administrativo.....       | 22  |
| Figura nº 2 – Planificação contabilística da Administração Pública..... | 24  |
| Figura nº 3 – Alterações em políticas contabilísticas.....              | 64  |
| Figura nº 4 – Esquema resumo do método de revalorização.....            | 104 |

### LISTA DE QUADROS

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabela nº 1 - IPSAS já emitidas.....                                                              | 39 |
| Tabela nº 2 – Bases de mensuração.....                                                            | 49 |
| Tabela nº 3 - Métodos a utilizar nas contas consolidadas.....                                     | 74 |
| Tabela nº 4 - Métodos de contabilização dos investimentos financeiros nas contas individuais..... | 76 |



## Chave de Siglas

ABDR – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados;

CIBE - Cadastro e inventário dos bens do Estado;

CNCAP - Comissão de normalização contabilística da Administração Pública;

DC - Directriz Contabilística;

DF`s - Demonstrações financeiras;

DL - Decreto-Lei;

DR - Demonstração dos Resultados;

FEE - Fédération Des Experts Comptables Européens;

IAS - International Accounting Standards;

IASB - International Accounting Standards Board;

IFRS - International Financial Reporting Standards;

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards;

NCRF - Norma contabilística de relato financeiro;

NCRFP - Norma contabilística de relato financeiro público;

NIC - Norma Internacional de Contabilidade;

POC - Plano Oficial de Contabilidade;

POCED - Plano Oficial da Educação;

POCIPSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Particulares de Solidariedade Social;

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde;





POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública;

RAFE - Reforma da Administração Financeira do Estado;

SNC - Sistema de Normalização Contabilística;

SNCP - Sistema de Normalização Contabilístico Público;

SPA - Sector Público Administrativo;

UE – União Europeia

VRL – Valor Realizável Líquido.



*“A maneira como se encontra regulamentada a estrutura para a divulgação da informação financeira das actividades governamentais reflecte o padrão de responsabilização do governo e do sistema político.”*

Chan, (2003).

## Introdução

O Plano Oficial de Contabilidade Pública<sup>1</sup>(POCP) visa responder às necessidades específicas do Sector Público, tendo por isso como objectivo a “*criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna*”.

A vertente da contabilidade patrimonial do POCP teve a sua génese no Plano Oficial de Contabilidade (POC). Contudo, o POC que vigorava há mais de três décadas<sup>2</sup>, foi revogado pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

O SNC procede à harmonização da legislação nacional com o Regulamento (CE)1606/2002 e institui um conjunto de normas contabilísticas baseadas nas IAS/IFRS<sup>3</sup>, emitidas pelo IASB, edificando um conjunto de novas práticas contabilísticas, em consonância com as práticas contabilísticas mundiais.

Assim, volvidos que foram sensivelmente catorze anos após a entrada em vigor do POCP, é expectável que também este venha a ser alterado, tendo em perspectiva uma aproximação ao SNC, no que concerne à vertente da contabilidade patrimonial.

O presente trabalho pretende delinear um esboço do que poderão ser as “linhas-mestras” um “*SNC Público-SNCP*” que sirva de base de apoio para a elaboração de um futuro SNC para as entidades que se encontram abrangidas pelo POCP.

Para tal, na elaboração deste trabalho seguir-se-á o modelo do SNC, considerando as especificidades da contabilidade pública.

No âmbito do normativo Português, o “SNC-Público” é aplicável às entidades previstas

---

<sup>1</sup> Aprovado pelo Decreto lei n.º. 232/97 de 03 de Setembro.

<sup>2</sup> Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

<sup>3</sup> As International Accounting Standard - IAS, deixaram esta nomenclatura e as novas normas emitidas passaram a ser conhecidas como International Financial Reporting Standards - IFRS e são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados pelo International Accounting Standards Board (IASB).

no nº 1 do art.º 2, do POCP: “O POCP é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social....”, e do nº 2 “O POCP é também aplicável às organizações de direito privado, sem fins lucrativos, que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.

Com efeito, é para as entidades abrangidas pelo POCP que este trabalho se dirige, procurando colocar a contabilidade pública nacional em consonância com as práticas contabilísticas mundiais

O trabalho encontra-se dividido em duas partes.

Na parte I, será efectuado um enquadramento teórico que justifica os fundamentos do presente trabalho.

Serão descritos os modelos contabilísticos públicos e privados, a ligação existente entre ambas, bem como a ligação da contabilidade pública à contabilidade nacional, sendo também efectuada uma análise relativa à harmonização da contabilidade pública.

Na parte II, será efectuada a adaptação do SNC à contabilidade pública, na vertente da contabilidade patrimonial.

## Parte I - Enquadramento teórico

# 1. O sector público e a harmonização contabilística nacional

Em Portugal a apresentação das contas, por parte do Sector Público Administrativo, era, até à década de noventa do passado século, apresentada unicamente numa base de caixa<sup>4</sup> unigráfica, que derivava dos registos orçamentais.

Conforme referido por Caiado (2004), durante várias décadas a contabilidade não apresentou quaisquer alterações até aos anos 90 do século passado, altura em que se levantou o problema da normalização das contas do Estado.

No início dos anos noventa foi publicada a legislação que instituiu a RAFE<sup>5</sup> através da aprovação de dois diplomas fundamentais:

- A Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, que aprova a Lei de Bases da Contabilidade Pública;
- O Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, que estabelece o Regime de Administração Financeira do Estado.

No período que mediou a aprovação dos dois diplomas acima referidos, foi aprovada a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91<sup>6</sup> de 20 de Fevereiro), que reformulou o Orçamento do Estado e a sua execução, tendo previsto uma Conta Geral do Estado, cuja estrutura coincide, no essencial, com a do Orçamento, de maneira a permitir uma fácil e clara leitura e consequentemente uma melhor apreciação política pelo Parlamento.

O referido DL 155/92 reuniu, de forma ordenada e simplificada, os princípios da contabilidade pública, passando o regime financeiro dos serviços e organismos da administração central a ter a seguinte caracterização:

---

<sup>4</sup>A base de caixa continua a ser utilizada pelo POCP. Tendo no entanto sido complementada com uma contabilidade do acréscimo, conforme explicitado mais à frente.

<sup>5</sup> Reforma da Administração Financeira do Estado.

<sup>6</sup> Entretanto revogada pela nova Lei do enquadramento orçamental, Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

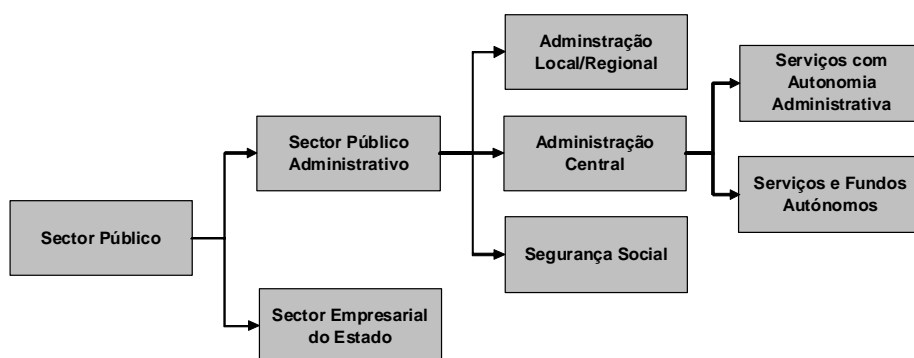
- Regime geral - O regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da Administração Pública é, em regra, o da autonomia administrativa;
- Regime excepcional – Organismos com Autonomia administrativa e financeira.

As entidades integradas no regime geral passaram a organizar a sua contabilidade de acordo com uma contabilidade de caixa e de compromissos, resultantes das obrigações assumidas, através de um registo contabilístico unigráfico, devendo ainda desenvolver uma contabilidade analítica.<sup>7</sup>

Relativamente às entidades abrangidas pelo regime excepcional, passaram a utilizar um sistema de contabilidade enquadrado no POC, através de um regime contabilístico digráfico ou do acréscimo.

Em termos orgânicos o sector público ficou assim caracterizado:

Figura nº 1: Caracterização do Sector Público Administrativo



Fonte: Caiado(2002).

Por um lado, a reforma deixava ainda algo a desejar no que concerne a uma uniformização da contabilidade pública, porquanto existiam regras distintas de apresentação de contas para os diferentes organismos públicos. Além do mais, determinados organismos não eram sequer obrigados a apresentar contas através de uma contabilidade do acréscimo, moldada no POC.

Por outro lado, o facto de não estar definido um plano oficial de contas único, a utilizar

pelos serviços com autonomia administrativa e financeira, originou o surgimento de uma multiplicidade de planos distintos, dificultando a comparabilidade entre a informação financeira dos vários organismos, o que também não contribuiu para uma homogeneização e harmonização das contas do sector público administrativo.

Estas questões foram solucionadas, em 1997, com a aprovação do POCP que contém simultaneamente várias ópticas contabilísticas.<sup>8</sup>

Foram também previstos, e entretanto já publicados, planos de contas sectoriais, baseados no POCP, para os sectores da Saúde, da Segurança Social, das Autarquias Locais e da Educação.

Verifica-se, assim, que antes da RAFE existia uma ausência de um tratamento contabilístico normalizado para o sector público e, com a introdução do POCP, passou a existir já uma normalização, embora com diversos planos públicos específicos.

O POCP, no seu artigo 4º, criou a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, cuja missão propõe assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia.

Deste modo, Teixeira (2009:19), citando Vela Bagues (1992), menciona que assistimos nos últimos anos a uma sucessão de importantes modificações na contabilidade, tanto ao nível nacional como internacional, quer no âmbito privado quer no público. Todavia, essa evolução reflectiu-se primeiro no âmbito empresarial, o que teve pelo menos uma consequência positiva, a administração pública, utilizou a experiência normalizadora do sector privado.

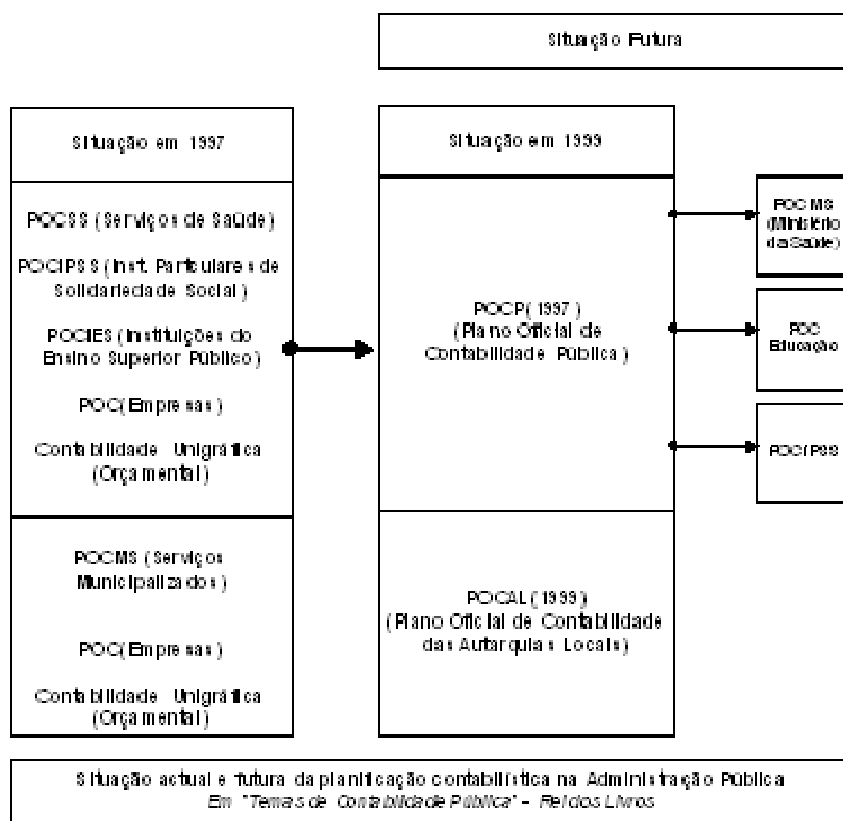
---

<sup>7</sup> Para a contabilidade analítica não foi definido qualquer modelo.

<sup>8</sup> Com o POCP os organismos da administração pública passam a ter uma contabilidade orçamental, de compromissos, de caixa e do acréscimo<sup>8a</sup> (Caiado, 2002;33).

A figura seguinte ilustra a evolução referida:

Figura nº 2 – Planificação contabilística da Administração Pública



Fonte: Carvalho *et al* (1999).

## 2. A contabilidade pública face ao SNC

De acordo com Caiado (2006b), citando Rogério Fernandes Ferreira, normalizar significa “*pôr de acordo com a norma*” e que, no que concerne à contabilidade, normalizar significa que as operações ou transacções realizadas têm de ser reveladas em contas cujas definições, codificações, regras de movimentação e de valorimetria, estejam previamente definidas, sendo sintetizadas, apresentadas e divulgadas em modelos com formatos normalizados, pelo que é necessário, desenvolver um conjunto de tarefas de planeamento contabilístico, onde se concebam as operações que irão ser enquadradas e tratadas, de acordo com o modelo do plano contabilístico.

Ao nível da contabilidade pública e após a introdução do POCP existe já uma aproximação à normalização, coexistindo no entanto diversos planos públicos



específicos.

Embora o POCP tenha um modelo minimamente harmonizado, pois contém um plano de contas, princípios e regras contabilísticas bem como um modelo para as demonstrações financeiras, não contempla contudo uma estrutura conceptual.

Aliás, conforme aponta Carvalho (2006;66), o POCP revela uma “pobreza de conceitos”, sendo necessário definir uma estrutura conceptual que lhe seja subjacente, que permita maior congruência de conceitos e princípios e que forneça os objectivos e características da informação financeira que sejam coerentemente aplicáveis por todos.

Prescreve o diploma que aprova o SNC que “à luz das profundas alterações verificadas nos últimos 25 anos, os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal, que nos domínios conceptual e instrumental transitam de 1977, já não respondem adequadamente às exigências contemporâneas e que, por conseguinte, importa proceder à sua modificação. Adicionalmente, o acompanhamento da dinâmica de adopção, pela UE, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, que se pretende actualizado, apela a que se adoptem procedimentos normativos suficientemente flexíveis”.

Indicando ainda que a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, de forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE.

Verifica-se que algumas das carências que justificam a aprovação do SNC e a consequente revogação do POC também se aplicam ao POCP.

A vertente da contabilidade patrimonial, uma das principais componentes do POCP, fica agora órfã do POC, que lhe deu origem, em virtude da dita revogação.

Pelos motivos expostos, será adequado aproximar a vertente da contabilidade patrimonial do POCP ao SNC, porquanto não é coerente manter um modelo inspirado num outro modelo que já não existe, não obstante as especificidades da contabilidade pública.

Constata-se, assim, que volvida mais de uma década após a aprovação do POCP, novos desafios surgem não só ao nível de uma harmonização contabilística nacional como

também europeia e mundial.

Sendo que mais uma vez a contabilidade privada foi a primeira a avançar, por intermédio da aprovação do SNC, estando, por isso, o POCP refém de uma aproximação a este novo regime contabilístico.

### **3. A harmonização contabilística internacional no sector público**

De uma forma geral tem-se verificado, tanto por parte dos organismos responsáveis pelo acompanhamento da contabilidade de tipo empresarial, como por parte da contabilidade do sector público, uma constante preocupação na emissão de normas internacionais e estudos no sentido de se uniformizarem os critérios e práticas contabilísticas mundiais.

Neste âmbito, a IFAC (*International Federation of Accountants*) é um organismo internacional que tem como objectivo servir a contabilidade com base no interesse público, desenvolvendo para isso normas internacionais de contabilidade com elevados padrões de qualidade.

Foi criado pelo IFAC o comité denominado por IPSASB (*Public Sector Accounting Standards Board*), que tem como objectivo servir o interesse público, procedendo à harmonização contabilística a nível mundial do sector público<sup>9</sup> através da elaboração de estudos e normas *standard* que permitam aumentar a qualidade, uniformidade e transparência da informação financeira pública.

Uma das preocupações principais, do Comité do sector público da IFAC, tem sido a promoção de uma contabilidade elaborada na base de acréscimo “*accrual basis*” por parte dos organismos do sector público.

Para tal, têm sido produzidos pelo IPSASB, desde o início da década de 90, vários documentos para definir e clarificar determinados termos contabilísticos e regras, relativas à contabilidade do acréscimo, tendo em vista a harmonização contabilística

---

<sup>9</sup> O termo sector público abrange não só os governos nacionais e regionais, bem como outras entidades relacionadas com o governo, como sejam as ONG's e outras entidades classificadas como entidades públicas.

referida.

Alguns dos estudos já publicados focaram-se nos seguintes aspectos:

- Reconhecimentos de activos (Study 5);
- Dívidas de e a terceiros (Study 6 e 9);
- Reconhecimento e definição de gastos ou perdas (Study 10); e
- Elementos e objectivos das Demonstrações Financeiras (Study 11);
- Processo de transição na passagem para a contabilidade do acréscimo, guia para as Entidades Governamentais. (Study 14).

Tendo em consideração os regimes contabilísticos da maioria das entidades públicas nas décadas de 80 e 90, baseados numa “*contabilidade de caixa*”, é notório, por parte do IPSASB, uma maior clarificação dos conceitos baseados na “*contabilidade do acréscimo*”, pois só assim é possível sensibilizar os países para uma eventual passagem de uma “*contabilidade de caixa*” para uma “*contabilidade do acréscimo*”.

Em 2000, a IFAC (Study 11: p111) pronunciou-se sobre a contabilidade de caixa e as suas limitações, referindo que as necessidades por parte dos governos e outras entidades externas relativas à informação financeira mais complexa pública têm crescido. Assim, os utilizadores das DF`s governamentais esperam que a contabilidade pública lhes proporcione informação sobre os activos e sobre as dívidas a pagar e a receber, bem como sobre o impacto das amortizações e imparidades nos activos.

O documento conclui que a contabilidade de caixa não serve estas necessidades, os seus objectivos são claros, reportar entradas e saídas de dinheiro. Quem tiver maiores exigências ao nível da informação contabilística tem de manter registos paralelos ou considerar mudar para uma contabilidade que funcione noutra base.

Posteriormente, a IFAC (2006:p5) indica que o objectivo do IPSASB é servir o interesse público, desenvolvendo normas de alta qualidade para o sector público e facilitando a convergência com as normas internacionais e nacionais, aumentando portanto a qualidade e uniformização das DF`s em todo o mundo.

É neste contexto que surgiram as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) ou Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público, emitidas pelo IPSASB, que têm como objectivo proceder à harmonização da contabilidade pública a nível mundial e melhorar tanto a qualidade como a comparabilidade da informação financeira em todo o mundo.

O IPSASB (2006;p17) menciona que desenvolve IPSAS, que convergem com as IFRS emitidas pelo IASB, que são adaptadas ao contexto do sector público, quando necessário. Neste processo as IPSAS tentam, sempre que possível, manter o texto original das IFRS, salvo quando exista um assunto relevante sobre o sector público

Outro organismo internacional que se tem vindo a destacar no âmbito da normalização contabilística no sector público é a *FEE*<sup>10</sup>.

O FEE criou, também, um Comité para o sector público que pretende apoiar a Comissão Europeia na tomada de decisões relacionadas com todo o sector público nomeadamente no que concerne à recomendação de uso das IPSAS pelos países da UE. Este comité trabalha em conjunto com a IFAC.

Fruto desta relação e em consequência da mesma, na conferência de 2008, realizada em Bruxelas, foi reforçado o reconhecimento, por parte do FEE, da importância que as IPSAS desempenham na normalização da contabilidade pública.

Anteriormente, já a *FEE* tinha emitido diversos documentos com as vantagens da utilização da “contabilidade do acréscimo”, e consequentemente das IPSAS, por parte das entidades públicas, no âmbito dos países europeus, dando início, a nível europeu a uma sensibilização para estas matérias.

Num desses estudos, “Accounting for More Effective Public Policy” (2006a), é mencionado que a contabilidade do acréscimo proporciona uma informação mais completa sobre a posição financeira podendo, no entanto, ser mais difícil de entender pelos utilizadores sem conhecimentos na área da contabilidade.

---

<sup>10</sup> Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) – é a organização representativa para os profissionais da contabilidade na Europa e tem como objectivo promover e apoiar os interesses dos profissionais de contabilidade da Europa através do seu reconhecimento público.

Noutro estudo, “Better Financial Information for Better Decision Making” (2006b), é referido que a contabilidade do acréscimo facilita o planeamento, a gestão financeira e a tomada de decisões pelos governos, além de ser um robusto e aceitável meio de medir a economia, eficiência e a eficácia das políticas públicas.

Posteriormente a FEE (2007) reconhece o apoio ao trabalho do IPSASB, na tentativa de implementar uma estrutura conceptual que tenha em conta as necessidades específicas do sector público e que, ao mesmo tempo, permita produzir DF`s comparáveis.

Acrescenta que à medida que os países da Europa avançam para uma contabilidade do acréscimo, torna-se cada vez mais provável que estes venham a utilizar as IPSAS.

Verifica-se, assim, o esforço que tem vindo a ser efectuado para que as IPSAS venham a ser implementadas a nível mundial e especificamente pelos países que compõem a União Europeia, pois, actualmente não existe uma uniformização da contabilidade pública.

Cita Caiado (2004), sobre uma das reuniões do FEE realizada em 2003, que um dos aspectos focados entre as pessoas presentes se centrou na metodologia de adopção das normas por parte dos países, em especial os que integram a União Europeia, tendo – se equacionado propor diligências junto desta no sentido de as normas, entretanto produzidas, serem recomendadas aos países integrantes.

Este autor (2004), refere que a proposta de normalização a nível mundial, levada a cabo pelo IFAC, vai necessariamente enfrentar obstáculos em muitos países, porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança. Mesmo ao nível dos países que integram a União Europeia constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, pelo que a comparabilidade entre as respectivas contas dos países não está ainda assegurada.

Jesus (2009:33), citando Lüder e Jones (2003), reporta que é determinante para explicar as causas da diversidade contabilística no sector público entre países, todo o contexto político administrativo em que cada sistema contabilístico opera, e essa diversidade é uma realidade, quer na vertente financeira, quer na vertente orçamental, e estende-se aos vários países da Europa, onde as reformas em curso estão ainda em diferentes fases de

implementação, verificando-se que a harmonização contabilística, quer em termos conceptuais, quer em termos de aplicação prática, está longe de ser alcançada.

O mesmo autor, citando ainda Bac (2005;94), considera que a harmonização dos sistemas contabilísticos, no domínio do sector público, deve ser encarada como um passo importante para que esteja assegurada a qualidade e compreensibilidade da informação direccionada para um largo grupo de destinatários, com necessidades informativas específicas. Entende-se, contudo, que o conceito de harmonização deve obedecer ao seguinte princípio: *“harmonizar quando for possível, mas diferenciar quando necessário”*.

Mesmo face às dificuldades que se adivinham não será pois descabido supor que, caso as IPSAS venham a ser implementadas, por intermédio de uma imposição da UE, em Portugal as mesmas sejam enquadradas dentro de um modelo semelhante ao SNC, tal como propomos ao longo do presente trabalho.

Embora não conste ainda uma directiva que reconheça as IPSAS como modelo contabilístico a seguir pelos países que constituem a UE, face ao enquadramento e ao papel de relevo que as IPSAS têm vindo a assumir, é desejável e expectável que o caminho a seguir em termos de normalização contabilística pública seja o da adopção e adaptação das IPSAS.

Por outro lado, se o SNC é adaptado às NIC`s também o POCP deverá ser adaptado às IPSAS, que derivam das mesmas normas internacionais.

Consequentemente, o modelo a seguir em Portugal será provavelmente o da adaptação do SNC e das IPSAS à contabilidade pública.

Parece-nos assim que a normalização contabilística da contabilidade pública é um processo irreversível, sendo que, as IPSAS reúnem já as bases conceptuais para essa uniformização.

Refere Jesus (2009:22), relativamente às IPSAS, que quanto à base contabilística em que o orçamento é preparado e a respectiva execução divulgada, os vários estudos demonstram que a principal inovação introduzida na óptica financeira/patrimonial – introdução da base de acréscimo, não foi acompanhada na óptica orçamental, onde prevalece a base de caixa ou de compromissos. Ou seja, as reformas introduzidas não se

traduzem em alterações no sistema contabilístico propriamente dito, mas nas questões associadas à divulgação de informação de políticas fiscais, no sentido de uma maior transparência orçamental.

Assim, se considerarmos que as adaptações às IPSAS contemplarão essencialmente a vertente patrimonial, não se prevê uma revolução profunda.

O facto do POCP trabalhar já sobre uma base do acréscimo, vem simplificar o processo de transição, caso este venha a ocorrer. Provavelmente, a maior revolução ocorreu já aquando da implementação do POCP.

Contudo, não obstante o POCP, tal como preconizado pelo IFAC, ter uma base do acréscimo, fica no entanto a carecer de uma profunda revisão no caso de se proceder a uma harmonização contabilística europeia e mundial baseada nas IPSAS.

De acordo com Caiado (2004) muitas das orientações constantes das normas de contabilidade, do então IASC, foram sistematicamente introduzidas no POC empresarial, as possíveis divergências entre o que consta do POCP e as IPSAS estão muito esbatidas.

## **4. A contabilidade do sector público**

O POCP, na sua nota introdutória, expressa que o objectivo do mesmo é a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica<sup>11</sup> - numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores.

No entender de Caiado (2002:33) “com o POCP passa a existir uma contabilidade orçamental, de compromissos, de caixa e de acréscimo”.

Relativamente à contabilidade orçamental, que historicamente tem sido uma contabilidade unigráfica, passou a mesma a ser registada através do método digráfico.

---

<sup>11</sup> Para a contabilidade analítica não foi definido qualquer modelo, sendo apenas indicado que à semelhança do POC, fica livre, a classe 9 para a contabilidade analítica e que é desejável, nas entidades de carácter público, o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica. Só em determinados planos sectoriais é que existem modelos para a aplicação da contabilidade analítica, como é o caso do POCEducação e do POCAL.

A contabilidade orçamental é uma ferramenta imprescindível para o controlo dos gastos e das receitas do sector público, tendo subjacente a questão da legalidade dos dinheiros públicos e os objectivos de economia eficiência e eficácia, inerentes a uma adequada gestão pública.

Teixeira (2009:51) sobre a contabilidade orçamental cita Carvalho *et al.* (1999:46-47), dizendo que esta contabilidade tem como objectivo principal “o registo e o controlo do orçamento das despesas e das receitas” e como característica principal “registar unicamente operações de despesa e receita desde a sua previsão até ao seu pagamento e recebimento”, não se obtendo, por isso, neste sistema contabilístico, o valor do património, ou o custo por projecto, secção ou actividade. Por outro lado, permite prestar informação que verifique se os diferentes organismos públicos aplicam os meios financeiros, conforme foram aprovados e proporciona informação das alterações ao orçamento e diferentes fases da sua execução.

Ainda Frade (2003:104) considera que o Orçamento do Estado tem uma função política, na medida em que se traduz numa lei proposta pelo Governo e aprovada pela Assembleia da República, na qual se autoriza a cobrança de receitas fiscais, se fixam os limites da despesa e do endividamento e se estabelecem medidas de acompanhamento e fiscalização da execução orçamental.

Para tal, é necessário um sistema de informação contabilístico que permita uma gestão adequada do orçamento sendo, por isso, uma vertente indissociável de um sistema de contas público.

A contabilidade patrimonial, que integra o POCP, foi adaptada às características da contabilidade pública, mas a sua génese deriva do POC.

De acordo com Caiado (2006a), o modelo contabilístico constante do POCP e dos respectivos planos sectoriais seguiu o POC, aplicável às empresas, com as devidas adaptações, a fim de facilitar a comparabilidade e a informação das contas nacionais.

Quanto a esta questão expõe Teixeira (2009:12) que com a articulação do POCP com o orçamento nas entidades contabilísticas, verificamos que a implementação do POCP permite, em simultâneo, registar a execução do orçamento, identificar a situação orçamental e de tesouraria, evidenciando as variações, composição e situação



patrimonial e fornecer informação de natureza económica, patrimonial e financeira. A sua aplicação, através dos movimentos da classe zero, possibilita efectuar a distinção entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade e a contabilização, através dos movimentos contabilísticos nas classes um a oito, das operações a seguir no reconhecimento de um direito ou obrigação, com efeitos no património.

Argumenta Teixeira (2009:52) que numa perspectiva comparativa do POCP com o POC, no sector público administrativo, a aplicação do POCP vai permitir que a contabilidade patrimonial, numa óptica do acréscimo, contabilize os custos e os proveitos no período a que respeitam, da mesma forma que o POC e informe ainda sobre a execução orçamental, através da contabilidade orçamental.

## **5. A contabilidade das entidades do sector privado**

Em Portugal, a contabilidade a que as entidades privadas estão vinculadas tem vindo a sofrer diversas mutações no decorrer das últimas três décadas, mutações estas derivadas essencialmente das adaptações necessárias a efectuar no normativo contabilístico nacional para acompanhar as práticas contabilísticas mundiais.

Tais práticas contabilísticas emergem através de organizações internacionais, constituídas para o estudo e emissão de normas contabilísticas normalizadoras, visando uma uniformidade de critérios na apresentação das DF's de cada entidade.

A contabilidade das entidades do sector privado, relativamente à contabilidade pública, utiliza a vertente patrimonial, o que lhe confere um menor grau de complexidade, sendo elaborada sobre uma base de acréscimo, ou, conforme Caiado (2002:33), na contabilidade do acréscimo as transacções e eventos são reconhecidos na medida em que ocorrem e registados no corrente período.

Atente-se assim no reflexo e nos efeitos que estas actualizações têm vindo a produzir desde a entrada em vigor do POC até ao SNC:

- POC/77 – Aprovado em 1977 o POC. Enquanto esteve em vigor a CNC emitiu doze Notas Interpretativas;

- POC/89 – Aprovado com a publicação do Decreto-Lei n.º 410/89<sup>12</sup>, de 21 de Novembro. Revoga o POC/77 e as normas interpretativas.

Na vigência do POC/89, foram publicadas 29 Directrizes Contabilísticas<sup>13</sup> e 4 Interpretações Técnicas.

Este processo culminou com a aprovação em Portugal do SNC que entrou em vigor em Janeiro de 2010, revogando três décadas de POC. Este Regulamento transpõe para a ordem jurídica europeia as normas internacionais de contabilidade emanadas do IASB.

Explana o SNC que o acompanhamento da dinâmica de adopção, pela União Europeia, das normas internacionais de contabilidade, tendo em vista a sua absorção no quadro contabilístico nacional, que se pretende actualizado, apela a que se adoptem procedimentos normativos suficientemente flexíveis. Assim, a normalização contabilística nacional deverá aproximar -se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.

Refere Guimarães (2005) que o POC assume claramente que entre a 4.ª Directiva, na qual se baseou o POC, e as NIC não existem divergências significativas, pelo que se compreende que, quer o próprio POC, quer as Directrizes Contabilísticas, tenham sido elaborados com base nesse enquadramento contabilístico internacional.

O mesmo autor salienta (2005) que, embora o POC não estabeleça uma relação directa, podemos inferir que a Estrutura Conceptual do IASB está, de uma forma geral, dispersa pelos capítulos do POC e pelas Directrizes Contabilísticas, especialmente a DC18.

Verifica-se assim que o POC sofria de algumas enfermidades nomeadamente a lacuna relativa à não existência de uma estrutura conceptual, claramente identificada.

Com a entrada em vigor do SNC entramos definitivamente numa nova era da contabilidade em Portugal, que passa a dispor de um sistema contabilístico harmonizado com as práticas contabilísticas europeias e também mundiais.

---

<sup>12</sup> Adopta a 4.ª Directiva (78/660/CEE) e na 7.ª Directiva (83/349/CEE).

<sup>13</sup> Emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística.

O SNC contém uma estrutura que compreende a utilização de três regimes contabilísticos:

- Entidades com valores cotados que aplicam directamente as normas internacionais de contabilidade;
- O próprio “SNC – Sistema de normalização contabilística” – A utilizar pela generalidade das entidades, dos sectores não financeiros;
- A NCRF-PE – Norma contabilística e de relato financeiro para as pequenas entidades<sup>14</sup>.

O SNC, a utilizar pela generalidade das entidades, assimila a transposição das directivas da UE sendo composto pelos seguintes elementos:

- Estrutura conceptual;
- Bases para apresentação das demonstrações financeiras;
- Modelos das demonstrações financeiras;
- Código de contas;
- Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)<sup>15</sup>.

No presente estudo iremos analisar e adaptar apenas o SNC, aplicável à generalidade das entidades, ao SNCP.

## **6. A contabilidade pública e a contabilidade nacional**

O POCP apresenta como um dos seus principais objectivos “a obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na

---

<sup>14</sup> Posteriormente, a Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, veio instituir um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades. A aprovação deste regime simplificado para as microentidades foi concretizado por intermédio da aprovação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março.

<sup>15</sup> Normas que estão em sintonia com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) do IASB, adoptadas pela União Europeia.

óptica da contabilidade nacional. Estas são particularmente importantes numa altura em que o País se encontra comprometido à obtenção de determinados objectivos em termos de rigor orçamental que terão de ser necessariamente aferidos em função da informação produzida na óptica das contas nacionais.”

A contabilidade pública actual, reflectida no POCP, serve e alimenta a contabilidade nacional.

A contabilidade pública, conforme mencionado por Caiado *et al.* (2002;31), é destinada a registar a actividade administrativa das pessoas colectivas de direito público através dos registos e esquemas de contas que for executar.

A contabilidade nacional, de acordo com Carvalho *et al.* (2006;60), é aquela que tem por objectivo medir e analisar a actividade e a situação económica de um país e tendo em vista que a Contabilidade Pública se aplica à actividade económica e financeira da Administração Pública com vista à prestação de contas e controlo da legalidade então podemos dizer que existe uma relação de dependência entre a contabilidade nacional e a pública.

Os dados a produzir pela contabilidade nacional e a apresentar perante a União Europeia devem ser elaborados de acordo com o SEC95<sup>16</sup>. Aliás, todos os Estados-membros da União Europeia são obrigados a preparar e a prestar contas de acordo com o SEC 95.

Sobre esta problemática Jesus (2009;2) refere que a “principal questão em debate é saber se os actuais sistemas de contabilidade pública, em vigor nos Estados-membros da União Europeia, satisfazem os requisitos do SEC95”, sendo que, através do SEC95, “se propõe alcançar não só objectivos de análise e avaliação da economia dos diferentes países, como também, verificar e controlar as suas políticas económicas e financeiras, para que seja sustentável a construção da União Económica e Monetária (UEM)”.

Para alcançar estes objectivos é importante uma harmonização efectiva entre os novos

---

<sup>16</sup> Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais de 1995.

A obrigatoriedade de aplicação aos Estados-membros foi instituída através do Regulamento (CE) nº 2223/96, de 25 de Junho. O SEC95 é uma estrutura conceptual e normativa sobre a qual todos os Estados-membros da União Europeia são obrigados a preparar as suas Contas Nacionais.

sistemas decorrentes das reformas no âmbito da contabilidade pública e, também, o alinhamento possível entre estes e os requisitos do SEC95, pois os dados a inserir nas Contas Nacionais são fornecidos pela Contabilidade Pública, cuja diversidade e incongruência com o sistema contabilístico macro põem em causa a relevância, fiabilidade e comparabilidade da informação que serve de análise por parte da União Europeia.

É ainda referido que no âmbito da Contabilidade Nacional, os esforços de harmonização têm sido desenvolvidos pela ONU e pela OCDE a nível internacional (Sistema de Contas Nacionais – SCN93) e pelo EUROSTAT a nível da União Europeia (Sistema Europeu de Contas – SEC95). No âmbito da contabilidade pública o IPSASB, conforme já referido anteriormente, tem sido o organismo que mais tem dinamizado a referida harmonização.

Assim, verifica-se que as necessidades de informação financeira, decorrentes da contabilidade nacional, também carecem de uma nova abordagem na contabilidade pública, não só a nível nacional como também ao nível da união europeia, que permita uma harmonização contabilística europeia cuja base pode ser encontrada nas IPSAS.

## **7. Metodologia utilizada**

No presente trabalho é seguido o modelo do SNC e de todos os elementos que o compõem. As alterações serão propostas sempre que seja necessário adequar o SNC às especificidades da contabilidade pública.

Nas partes do SNC, que possam ser enquadráveis no SNCP, não serão feitas quaisquer considerações, partindo-se do pressuposto de que estas serão integralmente adoptadas.

De acrescentar ainda a possibilidade de que um sistema de normalização público, venha a integrar também NCRF-PE, adaptadas ao sector público, à semelhança do que acontece, por exemplo, com o POCAL onde constam um regime simplificado para as pequenas autarquias e freguesias. Contudo esta temática não será aqui abordada porque o presente trabalho se dedica apenas ao tratamento das IPSAS.

Deve, no entanto, considerar-se uma excepção, relativamente às “Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)”, porquanto, as normas que serão adaptadas, no presente

trabalho serão as IPSAS.

Contudo, as diferenças entre as IPSAS e as NCRF, não são substanciais, pois, ambas têm a mesma génese, ou seja, ambas derivam das normas internacionais de contabilidade do IASB.

Assim, pressupõe-se que o SNCP, mantenha todos os elementos que compõem o SNC, conforme referido acima, devidamente adaptados, à contabilidade pública, passando as NCRF a denominar-se NCRF Públicas (NCRFP) e, por esta razão, adaptadas às IPSAS em detrimento das IAS/IFRS.

Tabela nº 1 - IPSAS já emitidas (comparação com as IAS/IFRS do IASB e NCRF do SNC)

| IPSAS                                                                                                          | IAS/IFRS | NCRF |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------|
| IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras                                                           | IAS 1    | 1    |
| IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa                                                                     | IAS 7    | 2    |
| IPSAS 3 – Excedente ou défice líquido do período, erros fundamentais e alterações em políticas contabilísticas | IAS 8    | 4    |
| IPSAS 4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio                                                          | IAS 21   | 23   |
| IPSAS 5 – Custo dos empréstimos obtidos                                                                        | IAS 23   | 10   |
| IPSAS 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e Contabilização de entidades controladas                     | IAS 27   | 15   |
| IPSAS 7 – Investimentos em associadas                                                                          | IAS 28   | 13   |
| IPSAS 8 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos                                                              | IAS 31   | 13   |
| IPSAS 9 – Rédito de transacções de troca                                                                       | IAS 18   | 20   |
| IPSAS 10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias                                                  | IAS 29   | N/A  |
| IPSAS 11 – Contratos de construção                                                                             | IAS 11   | 19   |
| IPSAS 12 – Inventários                                                                                         | IAS 2    | 18   |
| IPSAS 12 – Leasings                                                                                            | IAS 17   | 9    |
| IPSAS 14 – Acontecimentos após a data de relato                                                                | IAS 10   | 24   |
| IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e apresentação                                                 | Revogada |      |
| IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e apresentação                                                 | IFSR 7   | 27   |
| IPSAS 16 – Propriedades de Investimento                                                                        | IAS 40   | 11   |
| IPSAS 17 – Activos fixos tangíveis                                                                             | IAS 16   | 7    |
| IPSAS 18 – Relato por segmentos                                                                                | IS 14    | N/A  |
| IPSAS 19 – Provisões, Passivos contingentes e activos contingentes                                             | IAS 37   | 21   |
| IPSAS 20 – Divulgação de partes relacionadas                                                                   | IAS 24   | 5    |
| IPSAS 21 – Imparidade de activos não geradores de caixa                                                        | IAS 36   | 12   |
| IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira acerca do sector do governo geral                               | N/A      | N/A  |
| IPSAS 23 – Rédito das transacções de não troca (Impostos e Transferências)                                     | N/A      | N/A  |
| IPSAS 24 – Relato financeiro segundo o regime de contabilidade de caixa                                        | N/A      | N/A  |
| IPSAS 25 - Benefício para empregados                                                                           | IAS 19   | 28   |
| IPSAS 26 - Imparidade de activos geradores de caixa                                                            | IAS 36   | 12   |
| IPSAS 27 – Agricultura                                                                                         | IAS 41   | 17   |
| IPSAS 28 - Apresentação dos Instrumentos financeiros                                                           | IAS 32   | 27   |
| IPSAS 29 - Instrumentos financeiros - Reconhecimento e mensuração                                              | IAS 39   | 27   |
| IPSAS 30 - Instrumentos financeiros - Divulgações                                                              | IFSR 7   | 27   |
| IPSAS 31 – Activos intangíveis                                                                                 | IAS 38   | 6    |

Todas as normas são integralmente baseadas nas IAS/IFRS, com excepção das IPSAS

23, 24 e 25 que são específicas do sector público.

Este trabalho compreende o estudo e a análise da IPSAS 10 por a mesma não ser enquadrável na realidade nacional. Todas as demais IPSAS serão objecto de análise.

De salientar, também, a existência da IPSAS 24, relativa à contabilidade orçamental, que é de aplicação obrigatória, para todas as entidades do sector público, que estejam sujeitas à utilização de um orçamento devidamente aprovado e publicado.

A IPSAS 24 deve aplicada por todas as entidades que apresentem as suas DF's de acordo com os princípios da contabilidade do acréscimo.

Assim, relativamente à contabilidade orçamental do POCP, será feita uma adaptação à única IPSAS existente que se dedica integralmente a esta matéria, ou seja, à IPSAS 24, não obstante esta IPSAS não ter qualquer ligação com as IAS/IFRS e, por conseguinte, com as NCRF.

No entanto, assumimos que a contabilidade orçamental, conforme consta do POCP, será mantida, sendo apenas alterada a contabilidade patrimonial, em consonância com o SNC.

De notar, ainda, que a análise da “IPSAS 1 – Apresentação das DF” não será efectuada isoladamente, sendo antes integrada nos pontos prévios à análise das IPSAS (Parte 2, pontos 7 a 14), porque as matérias tratadas, nesta IPSAS, são aí enquadráveis.

Na IPSAS 1 são apresentadas as principais características da informação financeira, e como devem ser apresentadas as DF's, a fim de assegurar a comparabilidade não só com as DF's da própria entidade, como com as DF's de outras entidades.

São, ainda, descritas as DF's a apresentar na data de relato, bem como os elementos que as devem compor.

É utilizada como base do presente trabalho, respectivamente, a tradução efectuada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas das IPSAS e a tradução efectuada pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas das IAS/IFRS.



## 8. A estrutura conceptual

A criação de uma estrutura conceptual surge da necessidade de elaborar e harmonizar todas as definições que estão subjacentes à elaboração e apresentação das DF`s.

Essa estrutura conceptual permite, ainda, uma harmonização de conceitos em consonância com os adoptados na generalidade dos países que têm vindo a introduzir as normas internacionais de contabilidade.

Conforme referido em Carvalho *et al.* (2006;66) é necessário definir uma estrutura conceptual que permita uma maior congruência de conceitos e princípios que forneça os objectivos e características da informação financeira que seja coerentemente aplicáveis por todos.

A grande problemática na definição de uma estrutura conceptual “Pública” prende-se com a dispersão legislativa que existe relativamente a todos os conceitos relacionados com a contabilidade pública.

Em Portugal, para o sector público administrativo<sup>17</sup> existe actualmente o POCP e os respectivos planos sectoriais, o qual é composto por normas interpretativas da CNCAP e por bastante legislação dispersa.

Verifica-se que nos diversos diplomas dispersos referidos anteriormente, encontram-se definidos alguns dos conceitos, que se prendem com uma estrutura conceptual, mas não se encontram definidos num diploma único.

As próprias DF`s, que as diversas entidades públicas são obrigadas a produzir, encontram-se definidas nas instruções do Tribunal de Contas, e os mapas exigidos são em número superior aos mapas exigidos pelo POCP.

Além do mais, não se encontram definidos os objectivos e conceitos de alguns desses mapas nomeadamente do mapa dos Fluxos de Caixa, pelo que devem ser equacionados

---

<sup>17</sup> Este trabalho foca-se apenas no sector público administrativo e em particular na administração central, que são as entidades abrangidas pelo POCP. O sector público é mais vasto e abrange outras entidades. A caracterização do Sector público pode ser consultada no quadro 1.

num SNCP.

A adopção de um SNC Público seria, pelas razões indicadas anteriormente, um passo importante para a definição das características e dos elementos que devem estar presentes na apresentação das DF`s, bem como dos objectivos das mesmas.

## **9. Conjunto completo de demonstrações financeiras**

As DF`s devem contemplar também os mapas da contabilidade orçamental, nomeadamente, o mapa dos fluxos de caixa e os mapas de execução orçamental da receita e da despesa.

Outra peça que pode também ser eventualmente considerada é o “Orçamento”. Contudo, dada a especificidade do mesmo, este mapa pode não ser enquadrado no SNCP.

Não obstante, Carvalho *et al.* (2006;146) considerar que o orçamento deve integrar as DF`s, referindo que o orçamento é mais um elemento das DF`s de âmbito público que deve ser integrado nestas.

A integração do orçamento nas DF`s suscitaria diversas questões, nomeadamente, que definições colocar sobre o orçamento e como integrá-lo numa estrutura conceptual. Repare-se que a Lei de enquadramento orçamental<sup>18</sup> define os conceitos relacionados com a elaboração do orçamento, facto pelo qual, caso o orçamento seja integrado no SNCP como uma DF, esta lei também deveria constar da estrutura conceptual.

Assim, embora o SNCP deva considerar os mapas de execução orçamental, cujas regras derivam do orçamento, a integração do orçamento no SNCP é uma questão que fica em aberto, até porque os planos sectoriais já o consideram, nomeadamente o POCAL e o POCEducação, com excepção do POCP que não faz qualquer referência ao mesmo.

## **10. Utentes e as suas necessidades de informação**

Devem ser acrescentados os “eleitores” como principais interessados na Informação

---

<sup>18</sup> Lei 91/2001, de 20 de Agosto.

Financeira, bem como os Órgãos de Soberania, em particular os de representação política, e os organismos de supervisão.

Devem, ainda, ser considerados os utilizadores internos nomeadamente os Órgãos de Gestão e os de Auditoria.

## **11. Objectivos e elementos das demonstrações financeiras**

Neste ponto são apenas colocados os objectivos das DF's numa óptica patrimonial.

Assim, devem ser colocados os objectivos dos mapas de execução orçamental nomeadamente o mapa de fluxos de caixa, na óptica do orçamento, e os mapas de execução da despesa e receita.

O POCP e os planos sectoriais contemplam já os objectivos destes mapas.

No POCP é referido que “para apoio ao acompanhamento da execução orçamental prevêem-se os seguintes mapas: Controlo orçamental - despesa; Controlo orçamental – receita e fluxos de caixa. Os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases das despesas e das receitas”.

O mapa de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e às demais operações que afectam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais.

Estas definições devem ainda ser complementadas com as da IPSAS 1 (P.16; a) e b)) que mencionam que o relato financeiro pode também proporcionar aos utentes informação:

- a) Que dê indicação se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adoptado; e
- b) Que dê indicações se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas.

## 12. Reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

Quanto aos elementos das DF's, na óptica orçamental, deve acrescentar-se que os mapas de execução orçamentais são especificados de acordo com as classificações orgânica, funcional e económica, sendo as definições relativas a estas classificações definidas por diploma governamental.

No entanto, relativamente à classificação económica, para clarificação de conceitos associados a esta temática, podem transpor-se as seguintes definições do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro de 2002, para o SNCP:

“Os mapas orçamentais decompõe-se por receitas e despesas.

As despesas desagregam-se em despesas correntes e despesas de capital e as receitas desagregam-se em receitas de capital e receitas correntes.

As receitas de capital são receitas cobradas ocasionalmente, isto é, que se revestem de carácter transitório, e que, regra geral, estão associadas a uma diminuição do património.

As receitas correntes são aquelas que, regra geral, se renovam em todos os períodos financeiros.”

Curiosamente, não se encontra definição para as despesas, no referido diploma legal. No entanto, é possível encontrar em Carvalho *et al.* (2006;195) a seguinte definição: *“despesas orçamentais são uma saída efectiva de recursos num determinado exercício (aplicação de recursos) e receitas orçamentais uma entrada efectiva de recursos (origem de recursos)”*.

Esta definição pode ser complementada com uma aproximação à definição de “gastos”, do próprio SNC, para definir as despesas correntes.

No entanto, o “*gasto*” orçamental pressupõe que este seja reconhecido apenas após a emissão da autorização de pagamento, que pressupõe o pagamento, divergindo do gasto, na óptica patrimonial, que se encontra sujeito ao “Regime do acréscimo”.

Ainda para as despesas, o Decreto-Lei n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro de 2002 prevê

que as despesas de capital se enquadram no conceito de «*Investimentos*», «*Locação financeira*» e «*Bens de domínio público*».

Ou seja, também aqui o conceito é bastante aproximado da definição de “Activos fixos tangíveis” que consta no SNC.

Deve, ainda, referir-se que o mapa de fluxos de caixa é constituído ainda pelas “Operações de tesouraria” e pelos “*Saldos orçamentais*,” cuja definição também se encontra também no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro de 2002.

Relativamente às operações de tesouraria é referido o seguinte:

“Neste agrupamento englobam-se as operações que não são consideradas receita ou despesa orçamental, mas com expressão na tesouraria.”

17.00.00 — «*Operações extraorçamentais*». — Neste agrupamento englobam-se as operações que não são consideradas receita orçamental, mas com expressão na tesouraria.”

Quanto aos saldos orçamentais temos que:

“16.01.00 — «*Saldos orçamentais*». — Contabilizam-se os saldos de gerência que constituem receita dos serviços, devendo ser desagregados de acordo com a sua proveniência.

São igualmente englobados neste grupo outros saldos que porventura permaneçam nos cofres do Estado, nomeadamente na posse do Serviço e na posse do Tesouro.”

### **13. Pressupostos subjacentes e características qualitativas das demonstrações financeiras**

O SNC não contempla a terminologia dos “Princípios contabilísticos” existentes no POCP, nem as “Características da informação financeira”<sup>19</sup>, em detrimento desta nova terminologia, que consta no título do presente capítulo, em uso nas IAS/IFRS e ISPSAS, que passa a agregar as duas anteriores que existiam no POC e no POCP.

---

<sup>19</sup> Existente apenas no POC.

No entanto, o que está subjacente a qualquer uma das terminologias é sempre a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das DF`s.

Princípios específicos do POCP que não constam do SNC:

- Princípio da entidade contabilística.

Este princípio que deve ser acrescentado ao SNCP, não existia no POC nem no SNC, é útil no apoio à definição do âmbito de aplicação do SNCP, porque caracteriza a entidade abrangida pelo presente plano ou sistema.

Este princípio reporta-se, ainda, à possibilidade de serem criada sub entidades contabilísticas, e que, segundo “Jesus, Maria Antónia Jorge, (2009:88)”, se abre a possibilidade, e mesmo a necessidade, de serem preparadas e divulgadas DF`s consolidadas.

Deve, por isso, ser complementado, tal como no POCP, com o “Âmbito de aplicação do plano ou sistema contabilístico”.

- Princípio da não compensação.

Princípio que também não existia no POC nem no SNC. Pode interpretar-se a sua existência por derivar da Lei de enquadramento orçamental, que consagra este princípio para a elaboração do orçamento, embora aqui seja aplicado também numa óptica patrimonial. Assim, para existir consistência entre a contabilidade orçamental e a patrimonial deve estar compreendido no SNCP, com a eventual ressalva de apenas ser aplicável à contabilidade orçamental.

Conforme Caiado (2002:203), a razão de ser deste princípio advém do receio de que o objectivo de “imagem fiel” desvirtue as informações necessárias ao conjugar saldos de sinal contrário.

Esta questão levanta a problemática de equacionar a integração dos princípios orçamentais no SNCP dado, uma parte deste sistema, ser relativo à contabilidade orçamental e os mesmos terem de ser aplicados para que as DF`s apresentem a imagem verdadeira e apropriada.

- Princípio da consistência de apresentação.

Este princípio no POCP é relativo à consistência das políticas contabilísticas, sendo semelhante, no SNC, ao pressuposto da “Comparabilidade”.

A IPSAS 1 (p.42) sobre este pressuposto indica que apresentação e classificação de rubricas nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para o próximo, a menos que:

- a) Uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão da apresentação das suas demonstrações financeiras demonstre que a alteração resultará numa apresentação mais apropriada de acontecimentos e transacções; ou
- b) Uma alteração na apresentação for exigida por uma Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público.

No POCP o modelo das DF's já pressupõem a comparabilidade entre dois exercícios.

Debrucemo-nos agora sobre os Princípios que não constam no POCP mas que constam do SNC:

- Princípio da substância sobre a forma.

Este princípio expõe que devemos olhar para a substância e não apenas para a forma legal.

Contudo, dada a especificidade do sector público administrativo compreende-se a não existência do mesmo no POCP, tendo em consideração a possibilidade de um eventual afastamento da “legalidade”, que não deve ser permitida.

Sobre esta problemática cita Caiado (2002:202) que, para o POCP e dada a importância da legalidade nas contas públicas, decidiu-se não incluir este princípio, preferindo-se indicar expressamente as situações em que a substância prevalece sobre a forma.

O sector público administrativo é caracterizado por regras definidas em diplomas legislativos que devem ser estritamente respeitadas, fugindo, assim, à interpretação da substância na contabilização de determinadas operações.

Contudo, existem algumas contradições nomeadamente no caso do exemplo comumente utilizado que tem que ver com a locação financeira e que consta no POCP na nota explicativa da conta “42-Imobilizações corpóreas”. Embora o activo não

pertença e não seja usufruído pela entidade locadora, durante a vigência do contrato, o mesmo é contabilizado no activo, correspondendo, por essa razão, a um direito inerente a quem usufrui do bem.

No entanto, esta pretensa violação da legalidade que resulta de uma contabilização diferente da sua forma legal, que transparece do respectivo contrato, deriva de um acordo entre duas partes, não viola qualquer diploma derivado de um órgão de soberania, aparentando ser uma violação da legalidade menor.

Outras contradições podem ainda ser detectadas conforme refere Jesus (2009), no caso dos bens do domínio público, previstos no POCP, que especifica que estes devem ser considerados no activo da entidade responsável pela sua administração, prevalecendo a substância da relação desses bens com a entidade respectiva, independentemente de não ser admitida a sua propriedade de pleno direito.

De referir, ainda, que a IPSAS 1 (appendix B) considera e reconhece este princípio ou pressuposto, pelo que a sua introdução no SCNCP é uma questão a considerar.

## **14. Mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras**

As bases de mensuração previstas no POCP e no SNC são que constam do quadro abaixo:



Tabela nº 2 – Bases de mensuração

| Bases de mensuração previstas no POCP e no CIBE                  | Bases de mensuração previstas no SNC e na IPSAS 1(p.133) |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| Custo histórico                                                  | Custo histórico                                          |
| Valor de avaliação                                               | Justo valor                                              |
| Preço de mercado: Custo de reposição ou valor realizável líquido | Valor realizável                                         |
| Valor zero                                                       | Custo corrente                                           |
|                                                                  | Valor presente                                           |

Do quadro acima resulta a existência de bases comuns de mensuração entre o POCP e o SNC. Contudo, no POCP vigora como princípio basilar o custo histórico, podendo os métodos restantes ser utilizados em determinados casos específicos e previstos no POCP e no CIBE.

No entanto, caso as bases de mensuração previstas no SNC sejam aplicadas ao SNCP, existirá uma maior liberdade na escolha das mesmas, podendo também originar significativas variações nas valorizações das DF`s, resultantes de outros modelos de mensuração que não o custo histórico<sup>20</sup>.

Se é certo que face à diversidade dos elementos que compõem as DF`s são necessárias diversas bases de mensuração, tal não obsta a que exista um certo cuidado na maneira como esta questão venha a ser adaptada ao SNCP, para que a um nível macro, nomeadamente em termos de consolidação de contas nos sistemas e subsistemas do SPA, não existem critérios completamente díspares de mensuração entre as várias DF`s a consolidar.

Além disso existe ainda a questão da apresentação de contas pelo SEC 95 que prevê o “Preço corrente de mercado” como base de mensuração, pelo que esta questão também

---

<sup>20</sup> A aplicação do justo valor, em detrimento do custo histórico, pode ter impacto significativo nas contas das entidades públicas.

deverá ser considerada para que seja possível uma harmonização contabilística.

## **15. Notas à estrutura conceptual**

Verifica-se que na elaboração de uma estrutura conceptual para o sector público, será necessário equacionar a incorporação de diversos diplomas no próprio SNC.

Se no caso do POC se verificava claramente a inexistência de uma estrutura conceptual, na contabilidade pública verifica-se também a ausência dessa estrutura, mas, no entanto, a maior parte dos conceitos relacionados com os mapas de prestação de contas orçamentais encontra-se já definidos.

Assim, questiona-se até que ponto a criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública não teria de integrar o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro de 2002, que aprova o classificador das receitas e despesas públicas, uma vez que os conceitos aí definidos devem fazer parte dessa estrutura.

Além disso, as próprias classificações económicas são um complemento indissociável de um plano de contas público, pelo que a integração deste diploma no SNCP é mais do que justificado.

Juntamente com estes, outros diplomas directamente relacionados com as classificações orçamentais podem ser integrados, tais como o diploma que aprova a classificação funcional e, conforme já referido anteriormente a própria Lei de enquadramento orçamental.

Não serão de integrar diplomas que necessitem de uma grande flexibilidade que deriva de constantes actualizações, como sejam diplomas relacionados com as classificações orgânicas.

## **16. Código de Contas**

### **16.1. Nota de enquadramento**

O código de contas proposto deriva do código de contas do SNC. Como tal, é ilustrado integralmente o plano de contas do SNC, no anexo 1, com as seguintes adaptações:

- As contas que constam do SNC e que não devem constar no SNCP foram

sublinhadas no meio da conta, conforme exemplo seguinte: ~~Conta X.~~;

- As contas que foram alteradas ou acrescentadas por deverem integrar um SNCP encontram-se sublinhadas abaixo da conta, conforme exemplo seguinte: Conta y.

Quando justificável, foram adicionados comentários em algumas contas, alteradas em relação ao SNC, para melhor entendimento das alterações efectuadas.

Não foram adicionadas as contas da classe 0 (zero), porque se considerou que estas devem ser integradas no SNCP conforme constam do POCP.

## 17. Demonstrações financeiras

O modelo de DF's proposto deriva do modelo do SNC. Conforme efectuado para o plano de contas, também nos modelos de DF's, propostos para o SNCP, se sublinharam as nomenclaturas a adicionar ou a remover, quando se parte do modelo do SNC para o do SNCP.

Considerou-se, ainda, o seguinte:

- Apenas foram adaptados o Balanço e a Demonstração dos Resultados por naturezas;
- Para cada agrupamento de contas foi colocado, quando aplicável, a IPSAS/IAS/IFRS/NCRF aplicável;
- O mapa dos fluxos de caixa é analisado no ponto relativo à análise da “IPSAS 2 Demonstração dos Fluxos de Caixa”;
- O mapa da Demonstrações das alterações do capital próprio é assumido integralmente sem modificações. Apenas devendo ser alterada a denominação “Capital próprio” para Fundo patrimonial<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Dada a complexidade de entidades integradas no Sector Público e embora na grande maioria das entidades abrangidas pelo POCP este mapa não tenha grande utilidade, excepto nos casos em que existam variações na utilização do justo valor, existem diversas entidades, nomeadamente ao nível das entidades abrangidas pelos planos sectoriais onde a apresentação deste mapa pode relevar informação importante.

As IAS /IFRS, bem como as IPSAS, não prescrevem a ordem ou o formato em que as rubricas devem ser apresentadas nas DF`s.

De referir que as IPSAS apenas discriminam os elementos mínimos que as DF`s devem incluir, sem se referir à ordem como esses elementos devem ser apresentados, nem tão pouco consta um modelo ou um mapa uniforme de cada DF.

Esta arbitrariedade de critérios não é permitida pelo SNC, pois existe um modelo para cada DF. Não existe arbitrariedade quanto à construção das DF`s, pois, as rubricas a inscrever em cada DF, bem como a ordem pela qual se devem apresentar, estão perfeitamente definidas, como constam, também, no POCP.

Ou seja, o SNC optou por não aplicar um modelo que poderia permitir um heterogeneidade de critérios, optando por, à semelhança do POC, ilustrar os modelos de DF`s a apresentar.

Assim, é de prever que também um SNCP ilustre as DF`s a apresentar, não permitindo que os elementos que integrem as DF`s estejam de acordo com o livre arbítrio de quem as elabora.

No entanto, os restantes critérios para elaboração das DF`s, tanto no caso das ISAS/IFRS como das IPSAS, são considerados pelo SNC, nomeadamente:

- Distinção entre activo corrente e não corrente. No passivo passa a existir, também, uma distinção entre passivos correntes e não correntes;
- No activo não consta uma coluna para as amortizações acumuladas e para os ajustamentos, sendo os valores apresentados pelo líquido;
- A IPSAS 1 permite que a DR seja apresentada por análise de gastos ou por funções, correspondendo estas à DR por natureza e por funções do POC. No POCP apenas está previsto a DR por naturezas<sup>22</sup>;
- A IPSAS 1 não obriga ao apuramento dos resultados extraordinários.

Consideramos, também, que estas alterações integram o SNCP.

---

<sup>22</sup> Ao nível dos planos sectoriais o POC Educação também contempla a apresentação dos dois modelos.

Por último, de referir que a IPSAS 1 difere das IAS/IFRS no que concerne às denominações das DF`s, com o objectivo de as ajustar à realidade pública, nomeadamente:

- Balanço (balance sheet) – Declaração da posição financeira (statement of financial position);
- Demonstração dos resultados (income statement) – Declaração de performance financeira (statement of financial performance);
- Além de outras terminologias, porquanto não utiliza o termo income (lucro) mas sim revenue e equity em vez de net assets equity.

Na dissertação manteve-se a nomenclatura existente no SNC, constando o Balanço e a DR nos anexos 2 e 3 respectivamente.

### **17.1. Notas às DF`s**

A informação que deve constar nas notas às DF`s é mais subjectiva, no caso da IPSAS do que no POCP, porquanto não existe um modelo “standard” como o do POCP, mas sim um conjunto de notas que podem dar azo a interpretações divergentes, não revelando que tipo de quadros ou análise devem ser efectuadas.

Nas IPSAS, embora exista uma ordenação na informação a apresentar nas respectivas notas às DF`s, a informação a apresentar é bastante extensa e dispersa, pois, cada IPSAS contém um conjunto de informações a divulgar nas notas.

Existe, no entanto, um requisito a cumprir que não consta do POCP e que permite uma leitura mais acessível das notas às DF`s, que é relativo à existência de uma informação cruzada entre as rubricas e as DF`s, sempre que a rubrica seja objecto de análise nas notas.

Assim, para que seja respeitada a informação cruzada, será necessário associar cada nota das “Divulgações” de cada IPSAS, às rubricas das DF`s, caso essa informação seja de revelar.

A estrutura das Notas às DF`s existente no POCP, embora com menos informação a divulgar, é mais objectiva, pois, existe um modelo definido com todas as matérias que



são tratadas, devidamente estruturadas e com uma ordem determinada dos pontos a serem tratados, bem como, as análises a efectuar em cada um desses pontos.

Constam, ainda, quadros de desdobramento de determinadas rubricas que permitem observar as variações de valor nessas rubricas ao longo do ano.

No entanto, nos pontos com informação comum a divulgar, entre a IPSAS e o POCP, nada obsta que se utilizem os quadros de informação previstos nas notas às DF`s do POCP.

De realçar, ainda, algumas divulgações, que a IPSAS obriga as entidades a cumprirem nas DF`s, não existentes no POCP:

- Declaração de apresentação razoável e conformidade com Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público;
- Tratamentos contabilísticos inapropriados não são rectificadados nem por divulgação das políticas contabilísticas usadas, nem por notas ou material explicativo;
- Responsabilidade pelas DF`s.
- O SNC opta por uma estrutura de notas às DF`s bastante idêntica ao exposto nas IPSAS.

Parte III - Projecto para as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro Públicas (NCRFP)

## **18. Demonstração dos Fluxos de Caixa**

### **18.1. Enquadramento**

O mapa dos fluxos de caixa, objecto da IPSAS 2, não consta no POCP. No entanto, existe um mapa, com a mesma denominação, no POCP, cujo tipo de informação prestada difere do modelo proposto pela IPSAS.

O mapa do POCP é um mapa herdado da contabilidade pública unigráfica que corresponde, na prática, ao mapa da conta de gerência e, embora seja elaborado com base em fluxos de caixa (entradas e saídas de dinheiro), o seu objectivo visa discriminar os pagamentos e recebimentos por rubrica económica, sendo estas separadas entre rubricas correntes e de capital.

É um mapa indissociável da contabilidade pública, pois, é aqui reflectida a execução orçamental, razão pela qual devem ser ambos implementados, tendo que ser alterada a denominação de um deles.

O mapa das IPSAS fundamenta-se nas rubricas da contabilidade patrimonial dando uma informação diferente do mapa do POCP, conforme ilustrado no decorrer da análise à presente IPSAS.

Conforme referido por Caiado e Gil (2004a:21), relativamente ao mapa do POCP: “estamos a assistir a uma evidenciação simultânea de diversas ópticas porque se pode ver perspectivada a informação contabilística, orçamental, caixa, patrimonial, acréscimo.

### **18.2. Objectivo**

A IPSAS relativamente à NCRF 2 tem uma definição mais extensa e adapta terminologia utilizada à especificidade pública, introduzindo a “entidade do sector público”, sendo por isso de manter o objectivo da IPSAS em detrimento do da NCRF 2.

Menciona a IPSAS que a informação dos fluxos de caixa permite que os utentes

verifiquem como uma entidade do sector público obteve os recursos monetários que necessitou para financiar as suas actividades e a maneira como esses recursos foram utilizados.

A norma visa exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas em dinheiro e equivalentes de dinheiro de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifica os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento.

Caiado e Gil (2004a:29) citam que o objectivo principal da demonstração dos fluxos de caixa é o de proporcionar informação sobre os recebimentos e os pagamentos de uma empresa, ocorridos num determinado período.

A demonstração pode auxiliar terceiros a aceder a informação sobre:

- Capacidade de gerar fluxos no futuro;
- Capacidade de solver os compromissos;
- Necessidade de recurso ao financiamento externo;
- Relação entre o resultado patenteado nos documentos de prestação de contas e os fluxos líquidos de caixa originados pelas actividades operacionais de investimentos e de financiamento;
- Explicação das variações ocorridas na situação financeira entre o início e o final de um período contabilístico.

### **18.3. Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa**

A IPSAS expõe que a demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos durante o período classificado por autoridades operacionais, de investimento e de financiamento.

A apresentação da demonstração dos fluxos de caixa é praticamente idêntica à NCRF 3. As diferenças, que salientamos são as que se centram nas operações características do Sector Público, que foram acrescentadas pela IPSAS, nomeadamente:

Nas Actividades Operacionais:





- Recebimentos a dinheiro de impostos, taxas e multas;
- Recebimentos a dinheiro de subsídios ou transferências, e outras cativações ou outra autoridade orçamental feitos pelo governo central ou outras entidades do sector público;
- Pagamentos a dinheiro a outras entidades do sector público para financiar as suas operações (não incluindo empréstimos).

Actividades de Investimento:

- Adiantamentos e empréstimos a dinheiro feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira pública);
- Recebimentos a dinheiro provenientes do reembolso de adiantamentos e empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira pública).

Serão de enquadrar também aqui as transferências do Orçamento do Estado para aquisição de bens de capital, embora não esteja referido na IPSAS.

Relativamente às Actividades de Financiamento, os exemplos reportados na IPSAS estão compreendidos na NCRF.

De referir ainda que o SNC define, marginalmente à NCRF, um modelo de apresentação para a Demonstração dos fluxos de caixa o que também deverá ser proposto por um SNCP.

## **18.4. Relato de Fluxos de Caixa de Actividades Operacionais**

A IPSAS e a NCRF relatam que uma entidade deve relatar os fluxos de caixa das actividades operacionais usando ou o método directo ou método indirecto.

Mencionam, também, que as entidades são encorajadas a relatar fluxos de caixa de actividades operacionais usando o método directo.

Actividades Operacionais (1)



- Recebimentos de Clientes, contribuintes e utentes;
- Pagamentos a fornecedores;
- Pagamentos ao pessoal;
- Outros pagamentos relativos à actividade operacional;
- Recebimentos e pagamentos relacionados com rubricas extraordinárias<sup>23</sup>.

#### Actividades de Investimento (2)

Recebimentos provenientes de:

- Investimentos Financeiros, Imobilizações corpóreas e incorpóreas, Subsídios ao Investimento (que devem incluir as transferências de capital), Juros e proveitos similares e Dividendos.....

Pagamentos respeitantes a:

- Investimentos financeiros, Imobilizações corpóreas e incorpóreas.....

#### Actividades de Financiamento (3)

Recebimentos provenientes de:

- Empréstimos obtidos, Aumentos de capital, Subsídios e doações e Cobertura de prejuízos....

Pagamentos respeitantes a:

- Pagamento de Empréstimos obtidos, Amortização de contratos de locação financeira, Juros e custos similares, Dividendos e Reduções de capital.....

Variação de caixa e seus equivalentes (4)=(1)+(2)+(3)

Efeito das diferenças de câmbio

---

<sup>23</sup> A demonstração de fluxos de caixa prevista no modelo do SNC não contempla as rubricas extraordinárias.

Caixa e seus equivalentes no início do período

Caixa e seus equivalentes no fim do período

Relativamente ao método directo, adaptámos, à contabilidade pública, o modelo de Caiado e Gil (2004a:42), conforme exposto acima.

## **18.5. Relato dos Fluxos de Caixa numa Base Líquida**

A IPSAS acrescenta relativamente à NCRF, diversos exemplos, adaptados ao sector público que, por este motivo devem ser mantidos no SNCP, nomeadamente:

- Exemplos de transacções em que os saldos de caixa resultantes são controlados pela entidade que relata;
- Exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de uma instituição financeira pública.

## **18.6. Componentes de Caixa e de Equivalentes de Caixa**

A IPSAS impele a que as entidades divulguem os componentes de caixa e equivalentes de caixa, reconciliando as quantias na sua demonstração dos fluxos de caixa com as rubricas equivalentes relatadas na demonstração de posição financeira.

A IPSAS justifica esta reconciliação devido à variedade de gestão de caixa e de acordos bancários em todo o mundo e a fim de dar cumprimento à IPSAS 1, uma entidade divulga a política que adopta ao determinar a composição da caixa e dos equivalentes de caixa.

A NCRF é também omissa relativamente a esta questão.

## **18.7. Outras Divulgações**

A IPSAS e a NCRF estabelecem que devem ser divulgados saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa detidos pela entidade que não estejam disponíveis para utilização pela entidade económica.

## **19. Excedente ou défice líquido do período, erros**



# **fundamentais e alterações em políticas contabilísticas**

## **19.1. Enquadramento**

A IPSAS pretende clarificar, através de definições e exemplos, o tratamento a efectuar nas DF`s nos casos de alterações de políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e erros, o que aumenta a comparabilidade não só com as DF`s da entidade de períodos anteriores, mas, também, com as DF`s de outras entidades. São também introduzidos os conceitos de aplicação retrospectiva e prospetiva.

## **19.2. Selecção e aplicação de políticas contabilísticas**

Conforme Grenha *et al.* (2009:253), “uma política contabilística, não sendo imutável, é seguramente consistente, i.e., acontecimentos e transacções análogas devem ter políticas idênticas”.

A IPSAS reporta que a regra consiste em aplicar sempre a IPSAS, caso a matéria a tratar se enquadre na norma que trata da transacção em questão.

Em caso de ausência de uma IPSAS para tratar determinada matéria ou de uma outra norma internacional de contabilidade do sector público, deve ser usada a melhor opção na política contabilística e para isso, podem “*considerar -se as mais recentes normas de outros organismos de normalização e aceitar práticas públicas ou privadas mas apenas se estas não entrarem em contradição com as IPSAS*”.

Verifica-se uma abertura relativamente à utilização de práticas não contempladas na IPSAS, desde que não entrem em consideração com esta. No entanto as políticas aplicadas devem ser consistentes para transacções e acontecimentos semelhantes, excepto se outra norma permitir a utilização de diferentes políticas.

Também a NCRF prevê a adopção de normas e interpretações relacionadas em caso de ausência de uma política contabilística nas NCRF.

Verificamos que o POCP considera também o facto de não ser possível aplicar determinada política contabilística, ao referir que “*Quando não for possível aplicar os princípios estabelecidos neste Plano de modo a assegurar que as contas anuais*

*expressem a referida imagem verdadeira e apropriada, deverá indicar-se no anexo a correspondente justificação”.*

### **19.3. Alterações em Políticas Contabilísticas e Aplicação de Alterações em Políticas Contabilísticas**

A IPSAS enuncia que uma alteração em política contabilística só deve ser feita se exigida por uma Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público, ou se a alteração resultar em informação mais relevante ou fiável acerca da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade e aplicação dessa política deve ser feita com base numa Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público

No que concerne à NCRF uma alteração e aplicação de política contabilística só deve ser feita se exigida por uma norma ou interpretação.

Verifica-se que a IPSAS apenas permite alterações com base em Normas do Sector Público, contudo permite a utilização de normas privadas na selecção e aplicação de políticas contabilísticas.

No POCP não são definidos quaisquer exemplos sobre alterações em políticas contabilísticas, no entanto, o princípio da consistência, referido no POCP, enquadra-se no definido na IPSAS ao considerar que *“a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às DF`s.”*

### **19.4. Divulgações**

As divulgações da IPSAS são mais abrangentes do que as da NCRF, na obrigatoriedade de acrescentar matéria relativas às disposições transitórias, sempre que aplicável, bem como da apresentação, na medida do praticável, da quantia do ajustamento relativamente a cada linha de item afectada para o período corrente e cada período apresentado.

### **19.5. Alterações em Estimativas Contabilísticas**

Relativamente à NCRF 4, as diferenças residem na terminologia, nomeadamente, é referido na IPSAS que “Podem ser exigidas estimativas de:

- a) Rédito fiscal devido ao governo;
- b) Débitos incobráveis de impostos não cobrados;

Sendo as restantes estimativas idênticas.

No entanto, à semelhança da NCRF, a IPSAS deve ser complementada com “Débitos incobráveis (de contas a receber)”, uma vez que “impostos não cobrados” é demasiadamente redutor, uma vez que o Sector Público não tem unicamente receitas derivadas de impostos.

## 19.6. Erros

A IPSAS e a NCRF são idênticas no tratamento a dar aos Erros, referindo que uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de DF`s autorizadas para emissão após a sua descoberta.

Verificamos que, relativamente ao tratamento a dar aos erros fundamentais, a IPSAS difere bastante do normativo português, pois, obriga a reescrever as DF`s, pelo menos, para os períodos comparativos, enquanto que, no POCP, as correcções de erros são efectuadas no exercício em que tais erros são detectados.

No POCP, como se sabe, sobre esta matéria apenas existe a nota explicativa da conta “59-Resultados transitados” que refere que “...*Excepcionalmente, esta conta também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os fundos próprios, e não o resultado do exercício*”.

Sendo que a alteração efectuada em resultados transitados é suficiente para reflectir os erros do passado.

A nota explicativa do POCP vai de encontro à DC n.º 8, que clarifica a expressão «regularizações não frequentes e de grande significado» relativamente à conta 59 – Resultados transitados, referindo que: “...A expressão “*regularizações não frequentes e de grande significado*” deve apenas incluir os erros fundamentais.

A questão que se coloca nesta IPSAS tem que ver com a aplicação retrospectiva, e até onde é praticável esta retrospectividade. Caso sejam reexpressas DF`s como base na aplicação deste princípio, serão efectuadas apenas ao nível da contabilidade patrimonial

pois, a contabilidade orçamental dificilmente pode ser alterada.

Se o erro implicasse uma correcção ao nível de fluxos monetários, por mais de um exercício, a modificação a efectuar traria consequências ao nível da Conta Geral do Estado, que não prevê alterações sobre exercícios findos.

## **19.7. Aplicação retrospectiva e prospectiva**

Verifica-se a introdução de dois novos conceitos na IPSAS, não existentes no POCP, o conceito de aplicação retrospectiva e de aplicação prospectiva. O primeiro aplica-se no caso de existirem alterações em políticas contabilísticas e erros e, o segundo, no caso das estimativas contabilísticas.

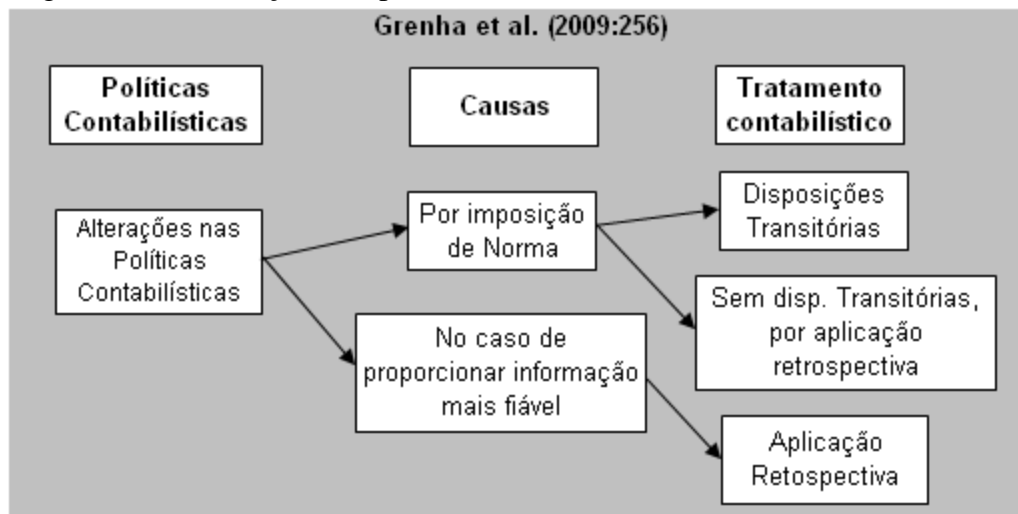
A IPSAS, tal como a NCRF, expõem que quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente, a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada.

As limitações à aplicação retrospectiva vão até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.

Quanto à aplicação prospectiva, a divulgação deve incidir sobre a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística no período corrente ou se espere que tenha um efeito em períodos futuros, até que seja praticável.

As alterações em estimativas contabilísticas são sempre prospectivas, pois, não afectam períodos anteriores, apenas o presente exercício ou eventualmente também os exercícios seguintes.

Figura nº 3 – Alterações em políticas contabilísticas



Fonte: Grenha *et.al* (2009;256).

## 19.8. Divulgações

As divulgações a efectuar são referentes aos seguintes tópicos:

- Políticas contabilísticas;
- Alterações em Estimativas Contabilísticas, que englobam os Erros períodos anteriores.

Relativamente à NCRF a IPSAS apenas difere nas divulgações relativas às alterações em políticas contabilísticas, sendo exigidas algumas divulgações adicionais, nomeadamente:

Relativamente ao período corrente e a cada período apresentado, na medida do praticável, a quantia do ajustamento relativamente a cada linha de item afectada;

Se for impraticável a aplicação retrospectiva relativa a um determinado período anterior, ou a períodos antes dos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e a partir de quando foi aplicada a alteração na política contabilística.

Relativamente ao POCP, as notas à ABDR apenas previam as seguintes divulgações:

- Indicação e justificação das disposições do POC que, em casos excepcionais tenham sido derogadas, e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras





(nota 1);

- Indicação e comentário das contas do Balanço e da Demonstração dos Resultados, cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior (nota 2).

## **20. Os efeitos de alterações em taxas de câmbio**

### **20.1. Enquadramento**

A presente IPSAS define os procedimentos relativos a todo o tipo de transacções em moeda estrangeira, inclusivamente os relativos à detenção de unidades operacionais estrangeiras.

No POCP, os procedimentos relativos a transacções em moeda estrangeira encontram-se definidos nos critérios de valorimetria e nas notas às DF`s.

O objectivo desta norma é o de prescrever a forma como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas DF`s de uma entidade e como se devem transpor DF`s para uma moeda de apresentação.

### **20.2. Reconhecimento inicial**

No POCP o reconhecimento e tratamento das operações em moeda estrangeira são tratados nos “Critérios de valorimetria”, não existindo diferenças relativamente à IPSAS.

A IPSAS, no entanto, introduz o conceito de “Taxa média”, que não existe no nosso normativo, referindo que “uma taxa média para uma semana ou um mês pode ser usada em todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante o período. Porém, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso de taxa média de um período não é fiável.”

#### **20.2.1. Relato a datas de relato subsequentes**

Não existem diferenças entre o POCP, a NCRF e as IPSAS, pois, assumem que os itens monetários, à data de fecho, devem ser reconhecidos à taxa em vigor no final do exercício.

### **20.2.2. Reconhecimento de Diferenças de Câmbio**

A regra a aplicar na IPSAS e no POCP é a de que as diferenças de câmbio sejam reconhecidas nos resultados do período.

Contudo, o POCP permite que no reconhecimento das diferenças de câmbio se difiram as diferenças de câmbio favoráveis resultantes de dívidas a médio e longo prazo, permitindo ainda que se capitalizem as diferenças de câmbio, reconhecendo-as no activo, no caso de imobilizações em curso.

A IPSAS e a NCRF fazem uma distinção no tratamento a dar aos itens monetários e aos itens não monetários, sendo que no caso de ganhos ou perdas de itens não monetários que sejam reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados.

### **20.3. Uso de apresentação diferente da moeda funcional**

Não vamos considerar a análise desta opção por não estar previsto no nosso normativo.

### **20.4. Divulgações**

As divulgações a efectuar são idênticas entre a NCRF e as IPSAS.

Quanto ao POCP as divulgações exigidas também constam na IPSAS, sendo que a IPSAS contém ainda divulgações adicionais.

## **21. Custos dos empréstimos obtidos**

### **21.1. Enquadramento**

Nesta IPSAS, que é idêntica à NCRF, são definidos os procedimentos relativos ao custo com os empréstimos obtidos. No POCP, os procedimentos relativos ao custo com os empréstimos obtidos encontram-se definidos nas notas explicativas das contas e nas notas às DF's.

A IPSAS define claramente o que são custos dos empréstimos obtidos - *“são juros e outros gastos incorridos por uma entidade em conexão com o empréstimo de fundos”* - e o que devem incluir.

Tal não sucede no POCP, onde apenas é feito um enquadramento, desta matéria, através das contas do POCP e respectivas notas explicativas, nomeadamente através da conta de custos e perdas financeiras “juros suportados” e das contas relativas a “empréstimos concedidos e obtidos”.

## **21.2. Custos de Empréstimos Obtidos – Reconhecimento**

Enuncia a IPSAS que os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são incorridos.

O reconhecimento a efectuar pela IPSAS é idêntico ao preceituado no POCP, pois, de acordo com o princípio da especialização do exercício, os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos.

## **21.3. Custos de Empréstimos Obtidos – Tratamento Alternativo Permitido**

A IPSAS permite a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, constituição ou produção de um activo elegível.

A capitalização pode ser feita sobre qualquer “Activo Elegível”, ou seja, podem também ser capitalizados os custos financeiros, por exemplo, das Existências.

A IPSAS elege também os custos a capitalizar o que não é referido pelo POCP.

De acordo com os critérios de valorimetria do POCP é permitida a capitalização dos custos dos empréstimos obtidos que financiem apenas imobilizações, sendo os respectivos custos imputados à compra e produção desse imobilizado, durante o período em que elas estiverem em curso.

### **21.3.1. Custos de Empréstimos Obtidos Elegíveis para Capitalização**

A IPSAS refere que os custos elegíveis são os custos reais de empréstimos incorridos, sobre esse empréstimo durante o período, menos quaisquer proveitos financeiros

obtidos com a aplicação temporária do valor total ou parcial do empréstimo.

O POCP é omissivo relativamente aos custos elegíveis para capitalização.

Se o empréstimo for genérico, sendo parte do mesmo utilizado para obter um activo elegível, a quantia dos custos a capitalizar é obtida aplicando uma taxa de capitalização sobre os gastos com esse activo.<sup>24</sup>

No POCP, também, não está previsto o tratamento a efectuar no caso dos empréstimos não servirem especificamente para financiar a construção de activos elegíveis.

### **21.3.2. Início da capitalização**

A IPSAS é mais específica em relação às condições a respeitar para que se verifique a capitalização dos custos financeiros nos “activos elegíveis”, nomeadamente:

- a) As despesas relativas ao activo devem estar a ser incorridas;
- b) Os custos de empréstimos devem estar a ser incorridos; e
- c) Estarem em curso actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda.

O POCP menciona que os respectivos custos poderão ser imputados à compra e produção das imobilizações, durante o período em que elas estiverem em curso

A IPSAS define ainda as despesas a incluir na capitalização que são idênticas às da NCRF.

### **21.3.3. Suspensão de Capitalização**

A IPSAS expõe que “a capitalização de custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa durante períodos alargados em que seja interrompido o desenvolvimento activo, e considerado como gasto”.

Esta matéria não está prevista no POCP.

---

<sup>24</sup> A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos da entidade que estejam em dívida pela entidade durante o período, e que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com a finalidade de obter um activo elegível.

#### **21.3.4. Cessação da Capitalização**

Os critérios relativos à cessação da capitalização são idênticos ao POCP, ou seja, a cessação verifica-se quando estão concluídas todas as actividades necessárias para preparar o activo que se qualifica para o seu uso pretendido ou venda.

### **21.4. Divulgações**

A IPSAS e a NCRF requerem divulgações idênticas e são mais extensivas do que as exigidas pela POCP.

No POCP apenas é necessário divulgar o que se encontra referido no ponto 8.2.9 da ABDR, ou seja, indicação dos custos incorridos no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período.

Esta divulgação também é exigida pela IPSAS, sendo ainda necessário divulgar:

- A política contabilística adoptada para os custos de empréstimos obtidos;
- A taxa de capitalização usada para determinar a quantia de custos de empréstimos elegível para capitalização.

## **22. Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas**

### **22.1. Enquadramento**

São aqui definidos os procedimentos relativos à consolidação de contas e relativos aos investimentos em subsidiárias.

O POCP não contém quaisquer referências relativas à consolidação de contas.

Entre os planos sectoriais, o POC Educação é o único que introduz conceitos relativos a estas matérias. O POCMS e o POCIPSS fazem referências à consolidação mas não instituem regras, mencionam apenas que o processo de consolidação será definido futuramente.

Recentemente com a entrada em vigor da Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho de 2010,

foi aprovada a “Orientação<sup>25</sup> genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo” que, nos termos do art. 2º, visa estabelecer o conjunto de princípios de enquadramento, que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no sector público administrativo.

Esta Portaria refere claramente que a IPSAS é tida como referência.

## **22.2. Apresentação de DF`s Consolidadas**

A IPSAS refere que “Uma entidade que controla deve apresentar DF`s consolidadas em conformidade com esta norma”, permitindo, contudo, diversas excepções.

A NCRF 15 remete as excepções para “os termos legalmente previstos”, que se encontram definidas no diploma que aprova o SNC.

O SNC prevê as condições para dispensa de consolidação de contas, bem como as condições de exclusão. A IPSAS apenas prevê condições de exclusão de consolidação.

Relativamente às condições de exclusão, o SNC difere relativamente à IPSAS ao referir que as entidades devem ser excluídas da consolidação quando se verificarem restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade.

Já a IPSAS inclui as seguintes condições não contempladas pelo SNC: Uma entidade que controla não necessita de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se e apenas se a entidade controladora for:

- Uma entidade controlada parcialmente possuída de uma outra entidade e os seus proprietários, incluindo aqueles que de outra forma não teriam direito a voto, foram informados acerca de, e não coloquem objecções, a que entidade que controla não apresente demonstrações financeiras consolidadas;
- A entidade que controla final ou qualquer intermédia da entidade que controla produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as Normas Internacionais de contabilidade do sector público.

---

<sup>25</sup> Orientação nº 1/2010.

Relativamente à Orientação 1/2010, indica que uma entidade pode ser excluída da consolidação quando não seja materialmente relevante para o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do grupo público.<sup>26</sup>

### **22.3. Âmbito das DF`s Consolidadas**

Refere a IPSAS que “as DF`s Consolidadas devem incluir todas as entidades controladas, da entidade que controla, com as seguintes excepções:

- a) Se o controlo se destina a ser temporário porque a entidade controlada é adquirida e detida exclusivamente com o objectivo da sua alienação subsequente num prazo de 12 meses;
- b) Se a administração procura rapidamente que a entidade seja comprada.”

O SNC difere em relação à IPSAS ao não referir as excepções previstas na IPSAS.

### **22.4. Controlo**

A IPSAS e a NCRF referem que “controlo é ter o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade e consequentemente ter a possibilidade de beneficiar das actividades dessa entidade”.

Não é condição essencial a entidade ter a maioria dos direitos de voto ou responsabilidades na administração. O poder de controlo tem de ser exercitado, que pode ser conferido através de legislação específica para o efeito ou através de algum acordo formal.

A IPSAS discrimina, ainda, as condições para que exista “controlo”, separando-as em “Condições de Poder” e “Condições de Benefício”, sendo apenas necessário verificar-se uma condição de poder e uma de benefício para que esse controlo seja reconhecido.

A Orientação 1/2010 tem definições idênticas à IPSAS relativamente ao controlo,

---

<sup>26</sup> No entanto, quando duas ou mais entidades estiverem nas circunstâncias referidas no número anterior, mas se revelem, no seu conjunto, materialmente relevantes para o mesmo objectivo devem ser incluídas na consolidação.

remetendo para a IPSAS as condições de controlo e presunção de controlo.

Para além das condições acima referidas, se as mesmas não se verificarem, a IPSAS elenca, ainda, indicadores de “Poder” e de “Benefício” que também podem revelar a existência de controlo.

Na NCRF estas condições e estes indicadores não são enumerados, pois, a IPSAS adequa as condições à realidade pública.

Ao nível das entidades abrangidas pelo POCP é, também, conveniente, ser previamente definido o conceito da entidade que controla, conforme definido na IPSAS, pois, só assim será possível avançar com processos de consolidação, dada a complexidade dos relacionamentos entre as várias entidades compreendidas no sector público.

Atenta que estava a esta realidade a Portaria n.º 4/2010 delibera que as entidades que constituem o grupo público ou entidade que controla, no sector da administração central, serão as que, em cada exercício económico, constarem da Lei do Orçamento do Estado, nos subsectores dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos.<sup>27</sup>

Conforme Gonçalves (2007:89), referenciando Ferreira e Santos (2006), “a informação contabilística só é útil se for referida a uma entidade perfeitamente identificada”, por isso, a definição de entidade e de grupo é importante “na medida em que permite delimitar a organização, bem como clarificar as funções e actividades que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas”. A falta destas definições ou a “definição incorrecta pode conduzir, por um lado, à existência de informação não comparável o que dificulta a gestão pública e, por outro lado, ao relato de informações incorrectas que propiciam a desresponsabilização dos gestores públicos e dificultam a sua avaliação.”

Assim, uma correcta definição do controlo é essencial para se identificar a entidade que

---

<sup>27</sup> Acrescenta a Portaria que o grupo público é composto pelo conjunto das entidades controladas e da respectiva entidade mãe. A entidade mãe é: no sector da segurança social, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.; no sector das autarquias locais, o município; no sector da saúde, a Administração Central dos Serviços de Saúde, I. P.; e no sector da educação, a entidade mãe das entidades que aplicam o POC -Educação.

No início de cada exercício cabe à entidade consolidante definir e divulgar às entidades inseridas no perímetro as orientações subjacentes ao processo de consolidação.



controla, bem como todas as entidades controladas.

O POC Educação já havia introduzido o conceito de “Grupo Público”<sup>28</sup>, representando um exemplo da definição de uma entidade que controla e das entidades que devem ser consolidadas, sendo assim possível identificar o perímetro de consolidação de cada grupo público.

Por esta razão, a área da educação tem já algumas experiências na vertente da consolidação.

De acordo com Gonçalves (2007:131) foi efectuado um levantamento sobre a consolidação de contas na área da educação, tendo-se concluído que da amostra de entidades-mãe 85% não procedeu à consolidação de contas, e apenas cerca de 15% consolidou contas de acordo com art. 6º nº3 da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro.

No perímetro de consolidação foram englobadas universidades, faculdades, politécnicos, fundações e empresas<sup>29</sup>.

De referir, ainda, que no sector autárquico, a Lei das Finanças Locais, se refere no seu artigo 46.º à consolidação de contas, sendo que, também não definiu os procedimentos para avançar para a sua elaboração e execução.

Para determinar o controlo são utilizadas percentagens indicativas, que correspondem geralmente às seguintes, conforme definido por Rodrigues (2009a:598).

- Controlo Exclusivo (>50%) - Subsidiária (Entidade controlada na IPSAS);
- Influência Significativa<sup>30</sup> (>20% e < 50%) - Associadas;
- Sem Influência Significativa (< 20%) - Outras.

---

<sup>28</sup> Grupo público, no POC Educação, é o conjunto da entidade-mãe e das entidades controladas (entidade-mãe é a entidade que controla e entidade controlada é uma entidade que se encontra sob o controlo de outra entidade).

<sup>29</sup> Entre os motivos que originaram a falta de consolidação de contas apontam-se essencialmente a falta de normas do grupo a consolidar – 20,34%; a complexidade do sistema de consolidação de contas – 13,56% e a falta de avaliação do património – 13,56%.

<sup>30</sup> Existe normalmente controlo conjunto – Empreendimento conjunto - Entidades Conjuntamente Controladas.

## 22.5. Procedimentos de Consolidação

A IPSAS e a NCRF referem os mesmos procedimentos para a consolidação, os quais se traduzem no método integral de consolidação. Os métodos a utilizar nas contas consolidadas são os seguintes:

Tabela nº 3 - Métodos a utilizar nas contas consolidadas

| Controlo/Influência          | Tipo de participação    | Norma aplicável        | Mensuração                |
|------------------------------|-------------------------|------------------------|---------------------------|
| Exclusivo                    | Subsidiária             | NCRF 15/IPSAS 6        | Consolidação integral     |
| Conjunto                     | Empreendimento conjunto | NCRF 13/IPSAS 8        | Consolidação proporcional |
| Influência significativa     | Associada               | NCRF 13/IPSAS 7        | Equivalência Patrimonial  |
| Sem influência significativa | Outras                  | NCRF 27/IPSAS 28,29,30 | Justo Valor               |

Fonte: Rodrigues(2009a:599)

No POC Educação verifica-se a inexistência do método de consolidação proporcional, sendo, no entanto, introduzido o método da simples agregação, que apenas consta neste plano sectorial.

A Portaria n.º 4/2010 refere-se, também, ao método da simples agregação, estando ainda previstos os métodos da consolidação integral e da equivalência patrimonial.

Assim, conforme Gonçalves (2007:46), referenciando Ferreira e Santos (2006), a consolidação de contas no sector público implica a definição de todo o modelo que envolverá:

- a definição de entidade (grupo) e definição de critérios que permitam identificar o perímetro;
- a definição dos objectivos e dos utilizadores da informação consolidada;
- a definição do processo de consolidação (os métodos de consolidação a aplicar; as demonstrações financeiras que devem fazer parte do relato financeiro consolidado; os procedimentos de consolidação).

Com a aprovação da Orientação 1/2010 foram praticamente cobertas todas estas vertentes.

## 22.6. Divulgações

A IPSAS relativamente à NCRF contém algumas divulgações adicionais, nomeadamente, a IPSAS exige:

- uma lista das entidades controladas significativas;
- informação financeira resumida das entidades controladas, quer individualmente que em grupos, que não sejam consolidadas, incluindo as quantias de activos totais, passivos totais réditos e excedente ou défice.

## 23. Investimentos em associadas

### 23.1. Enquadramento

Refere a IPSAS que “Uma entidade que prepare e apresente demonstrações financeiras segundo o regime de contabilidade do acréscimo deve aplicar esta Norma na contabilização por um investidor de investimentos em associadas sempre que o investimento na associada conduza à detenção de um interesse de propriedade na forma de detenção de acções ou de outra estrutura formal de capital próprio”.

O POCP remete para o POC o tratamento a dar aos investimentos financeiros.

As matérias tratadas na IPSAS 7 e IPSAS 8 encontram-se congregadas na NCRF 13.

### 23.2. Aplicação do método de equivalência patrimonial no investimento numa associada

Para aplicação deste método interessa verificar o objectivo/intenção da posse das participações.

As participações devem ser, de acordo com a IPSAS, detidas para ser mantidas num prazo superior a um ano e não serem detidas com o objectivo de serem vendidas. Deve ainda ser exercida uma influência significativa sobre as participações.

A título meramente indicativo, em função dessa influência sobre as participações detidas, são utilizados os seguintes métodos de contabilização nas contas individuais de cada entidade:

Tabela n.º 4 - Métodos de contabilização dos investimentos financeiros nas contas individuais

| Tipo de participação    | Norma aplicável        | Mensuração                                            |
|-------------------------|------------------------|-------------------------------------------------------|
| Subsidiária             | NCRF 15/ IPSAS 7       | Equivalência Patrimonial                              |
| Empreendimento conjunto | NCRF 13/ IPSAS 8       | Equivalência Patrimonial ou Consolidação proporcional |
| Associada               | NCRF 13/ IPSAS 7       | Equivalência Patrimonial                              |
| Outras                  | NCRF 27/IPSAS 28,29,30 | Justo Valor                                           |

Fonte: Rodrigues(2009a:599)

De salientar, ainda que, ainda pode ser utilizado o método do custo quando sob determinadas existam situações excepcionais, nomeadamente, o investimento seja detido para venda, ou quando o investidor deixe de ter influência significativa

No que se refere à contabilização deste método, a IPSAS e NCRF são idênticas, com duas diferenças substanciais relativamente ao POC e DC nº 9:

- O facto de ser necessário efectuar ajustamentos em função de revalorizações de activos na associada;
- O facto do “goodwill” não poder ser amortizado.

Este último ponto tem impacto diferente nos resultados do exercício com a utilização da IPSAS, pois, no caso do POC, e sendo o “goodwill” positivo, era possível proceder à amortização do mesmo mediante a utilização de uma taxa fixa, e eventualmente efectuar ajustamentos ao goodwill quando as partes de capital em associadas tivessem, à data do Balanço, um valor de mercado inferior ao que resultasse da aplicação do método de equivalência patrimonial. No caso da IPSAS, o “goodwill” deve ser testado quanto à imparidade.

Relativamente ao “goodwill negativo” ou “badwill”, a IPSAS, tal como a NCRF, refere que o mesmo é reconhecido como rendimento do período em que o investimento é adquirido, após se confirmar o justo valor dos activos, passivos e passivos contingentes e o custo de aquisição.

Assim, verifica-se que em caso de “goodwill”, é registado um activo, e, em caso de “badwill”, regista-se um rendimento.

### **23.3. Divulgações**

A IPSAS acrescentou, relativamente à NCRF, a seguinte divulgação: “O quinhão do investidor nas alterações reconhecidas directamente no activo líquido/capital próprio da associada deve ser reconhecido directamente pelo investidor no activo líquido/capital próprio e deve ser divulgado na demonstração de alterações do activo líquido/capital próprio como exigido pela Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público IPSAS1, “Apresentação de Demonstrações Financeiras”.

Todas as demais divulgações são idênticas entre a NCRF e a IPSAS.

## **24. Interesses em Empreendimentos Conjuntos**

### **24.1. Enquadramento**

Esta norma trata da contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos<sup>31</sup> e no relato de activos, passivos, rédito e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores.

### **24.2. Formas de Empreendimento Conjunto**

A IPSAS e a NCRF 13 referem ambas que “Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos - operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas, sendo idênticas quanto ao tratamento a efectuar para cada tipo de estrutura”.

### **24.3. Registos contabilísticos de empreendimento conjunto**

A NCRF permite a aplicação dos seguintes métodos:

---

<sup>31</sup> É um acordo vinculativo pelo qual duas ou mais partes estão comprometidas a empreender uma actividade que está sujeita a controlo conjunto.

| Participações                                                      | Nas Contas Individuais                                                    | Nas contas Consolidadas             |
|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Em empreendimentos conjuntos (Entidades conjuntamente controladas) | Método da consolidação proporcional ou método da equivalência patrimonial | Método da consolidação proporcional |

Já a IPSAS, por seu lado, permite a utilização preferencialmente do método da consolidação proporcional e como tratamento alternativo o método da equivalência patrimonial.

Refere, ainda, na descrição de ambos os métodos, que um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial ou o da consolidação proporcional, independentemente de ter, ou não, também investimentos em entidades controladas ou de descrever as suas demonstrações financeiras como demonstrações financeiras consolidadas.

Verificam-se ainda as seguintes diferenças entre a NCRF e a IPSAS:

- A IPSAS, contrariamente à NCRF que é omissa, refere que caso o interesse seja adquirido e detido exclusivamente com o objectivo da sua subsequente alienação dentro de doze meses a partir da aquisição e de que a gerência esteja a procurar activamente um comprador, devem ser classificados e contabilizados como instrumentos financeiros detidos para negociação;
- A NCRF refere que quando um interesse numa entidade conjuntamente controlada, que tenha sido anteriormente classificado como detido para venda, deixar de satisfazer os critérios dessa classificação, deve o mesmo ser contabilizado usando, consoante os casos aplicáveis, a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da sua classificação como detido para venda. A IPSAS refere que tal deverá ser aplicado desde a data da sua aquisição.

## 24.4. Divulgações

A IPSAS exige praticamente as mesmas divulgações que a NCRF, com excepção da seguinte divulgação, apenas prevista na IPSAS:

“Os empreendedores devem divulgar uma breve descrição dos activos contingentes seguintes e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, sempre que um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço for provável:

- a) quaisquer activos contingentes do empreendedor que surjam em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e o seu quinhão em cada um dos activos contingentes que tenham surgido conjuntamente com outros empreendedores; e
- b) o seu quinhão dos activos contingente dos próprios empreendimentos conjuntos.

## 25. Rédito de transacções de troca

### 25.1. Enquadramento

A IPSAS e a NCRF referem que esta norma deve ser utilizada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos de troca a seguir referenciados:

- a) A prestação de serviços;
- b) A venda de bens; e
- c) O uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Sendo o Rédito<sup>32</sup> definido como o influxo bruto de benefícios económicos ou potencial de serviço durante o período de relato, quando esses influxos resultam num aumento em activo líquido/capital próprio, que não sejam aumentos relativos a contribuições dos proprietários.

A NCRF refere-se apenas ao “Rédito”, enquanto a IPSAS, por seu lado, acrescenta as “Transacções de Troca”, sendo as “Transacções de Não Troca” tratadas na IPSAS 23.

As operações compreendidas na presente IPSAS, embora acrescentem as “Transacções

---

<sup>32</sup> O termo “Rédito”, não consta da terminologia do POCP.

de Troca”, são idênticas às da NCRF.

## 25.2. Mensuração do Rédito

Cita a IPSAS que a “quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela empresa.”

Indica ainda que “na maior parte dos casos o valor rédito coincide com a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebida ou a receber, ou seja, a receita. Porém, quando o influxo de caixa ou de equivalentes de caixa é deferido, o justo valor da retribuição pode ser menor que a quantia nominal de caixa recebida ou a receber,<sup>33</sup> diferindo do valor nominal da transacção.”

No POCP o registo destas transacções é efectuado pelo valor nominal, não se tendo em consideração o valor actual em caso de diferimento do recebimento numa transacção de financiamento.

Também, no caso de existir juro à taxa de juro do mercado, o método de contabilização é idêntico ao do POCP, ou seja, o rédito deve ser reconhecido pelo justo valor do bem ou serviço, ou pelo valor da factura, sendo os juros reconhecidos separadamente em rubrica própria.

A diferença da NCRF para o POCP verifica-se, quando existe uma operação de financiamento em que não exista juro ou a taxa negociada na transacção for inferior à taxa do mercado. Nestes casos a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juro.

Assim, conforme Correia (2009), relativamente ao rédito de juros, a norma prevê o reconhecimento segundo a aplicação do modelo da taxa efectiva.

---

<sup>33</sup>A IPSAS diz que será o caso quando o vendedor conceder crédito sem juros ou a taxa inferior à do mercado. Quando o contrato entre o vendedor e o comprador efectivamente constitui uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado pelo desconto dos recebimentos futuros.



### 25.3. Reconhecimento das prestações de serviços

De acordo com a IPSAS “o reconhecimento do rédito, relativo às prestações de serviços da IPSAS, associado à transacção, deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do relato, quando o desfecho da transacção possa ser estimado com fiabilidade.”

Encontra-se subjacente, para o reconhecimento do rédito, a utilização do método da percentagem de acabamento.

O POCP refere que, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, “*os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos*”.

Refere, ainda, a nota explicativa da conta 71-“Vendas e prestações de serviços”, que estas são representadas pela facturação, devendo ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos.”

Com efeito, no POCP os proveitos são reconhecidos pela emissão da factura, que corresponde à fase da liquidação das receitas e não está prevista a utilização do método da percentagem de acabamento.

Na IPSAS verifica-se que a emissão da factura deixa de ser o factor fundamental para reconhecimento do rédito, pois, este reconhecimento apenas deve ser efectuado com a execução dos trabalhos.

Quando o desfecho de uma transacção não possa ser estimado com fiabilidade e não for provável que os custos incorridos serão recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram o desfecho do contrato ser estimado com fiabilidade, o rédito é reconhecido

### 25.4. Reconhecimento das vendas de bens

A IPSAS define vários critérios para o reconhecimento da venda de bens, critérios estes que não constam do POCP, nomeadamente:

a) que a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da posse dos bens;

- b) que a entidade não retiver envolvimento de gestão continuado no grau usualmente associado com a propriedade nem o controlo efectivo sobre os bens vendidos;
- c) que a quantia de rédito possa ser mensurada com fiabilidade;
- d) que seja provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados à transacção fluirão para a entidade; e
- e) que os custos incorridos ou a serem incorridos com respeito à transacção possam ser mensurados com fiabilidade.

Contudo, podem encontrar-se referências, ao acima mencionado no POCP, nas notas explicativas de determinadas contas, cujo conteúdo contém correspondência com a IPSAS.

Assim, a nota explicativa da conta "25-Devedores e credores pela execução do orçamento», refere que: "nesta conta registam-se os movimentos correspondentes ao reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros (liquidação da receita), que ocorre com o reconhecimento de um crédito ou do direito perante terceiros". Este reconhecimento é concretizado pela facturação efectuada ao terceiro.

Ao compararmos o acima exposto, com a IPSAS, verificam-se aspectos comuns, ou seja, ao procedermos à liquidação da factura "a quantia do rédito é fiavelmente mensurada" e "os benefícios económicos associados com a transacção fluem para a entidade", ou seja, ao procedermos à liquidação, estamos a reconhecer um direito, ou seja, o registo de um activo.

Igualmente "os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção" estão mensurados, pois o registo de uma venda de bens, ou a sua liquidação, deve efectuar-se "deduzidos do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos", conforme nota explicativa da conta 71 - «Vendas e prestações de serviços».

Verificamos, assim, que a diferença principal entre a IPSAS e o POCP, reside na "transferência dos riscos e vantagens da posse dos bens", dado, o POCP ser omissivo nesta matéria.

Quando a transferência se dá em conjunto com a entrega do bem, não existem dúvidas e o rédito é reconhecido. O problema surge quando existe diferimento entre a

transferência de riscos e a entrega dos activos. A IPSAS refere que se existirem ainda muitos riscos para o comprador, não se deve reconhecer o rédito.

## **25.5. Juros, “royalties” e dividendos**

Refere a IPSAS que o rédito deve ser reconhecido usando os seguintes tratamentos contabilísticos:

- a) O juro deve ser reconhecido numa base de proporção do tempo que tome em conta a rendimento efectivo sobre o activo;
- b) Os royalties devem ser reconhecidos à medida que são obtidos de acordo com a substância dos acordos relevantes; e
- c) Os dividendos ou os seus equivalentes devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista ou da entidade a receber o pagamento.

Embora o POCP não refira explicitamente como efectuar o reconhecimento de juros, royalties e dividendos, o registo a efectuar no POCP não difere do exposto na IPSAS.

## **25.6. Divulgações**

As divulgações da IPSAS são idênticas à NCRF.

Relativamente ao POCP a IPSAS exige um relato mais completo dos réditos, devendo estes serem discriminados por tipo e quantia, bem como elencadas as políticas contabilísticas adoptadas, nomeadamente no método utilizado na determinação da fase do acabamento.

No POCP apenas se deve divulgar a demonstração dos resultados financeiros.

## **26. Contratos de construção**

### **26.1. Enquadramento**

Nesta IPSAS são definidos os procedimentos relativos aos contratos de construção e como reconhecer os réditos e gastos inerentes aos contratos.

Esta Norma:



- Identifica os acordos que devam ser classificados como contratos de construção;
- Proporciona orientação sobre os tipos de contratos de construção que possam surgir no sector público;
- Especifica a base para reconhecimento e divulgação de gastos do contrato e, se relevante, os réditos do contrato.

No POCP não existe qualquer referência sobre as matérias expostas na presente IPSAS.

A IPSAS e a NCRF são praticamente idênticas. A IPSAS acrescenta apenas determinados exemplos ajustados ao Sector Público.

Não existe, na grande maioria das entidades abrangidas pelo POCP, âmbito de aplicação das matérias atrás referidas, pois, são usualmente as entidades públicas que adjudicam a terceiros a construção, sendo os adjudicatários os responsáveis pela realização da obra.

Quando é a própria entidade pública a efectuar a construção, pelos seus próprios meios, para construção de activos, cujo objectivo não é a venda não se aplica a presente IPSAS.

Conforme referido por Carrapiço (2010), a norma aplica-se a contratos específicos para construção de activos, onde os réditos e gastos associados a essas operações são reconhecido ao longo dos períodos em função da execução do contrato (percentagem de acabamento), onde existe à partida, um cliente que vai aceitar o activo, sendo que a transferência dos riscos e vantagens pela propriedade do activo ocorrerão ao longo dessa execução do contrato.

## **26.2. Combinação e segmentação de contratos de construção**

Não existem diferenças entre a IPSAS e a NCRF no tocante a esta matéria.

## **26.3. Rédito do Contrato e Custos do Contrato**

A IPSAS define, tal como a NCRF, os réditos e os custos a reconhecer nos contratos de construção, sendo os critérios idênticos, com excepção do seguinte:

A IPSAS acrescenta, relativamente à NCRF, que os contratantes devem rever todas as quantias relativas ao contrato de construção que sejam pagas directamente aos

subcontratantes, ou que sejam reembolsadas por agências de financiamento terceiras, no caso dos gastos, para determinar se elas satisfazem a definição de, e os critérios de reconhecimento de, rédito ou se classificam como custos do contratante segundo os termos do contrato. As quantias que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento do rédito ou e gastos devem ser contabilizadas pelo contratante da mesma forma que o outro rédito do contrato.

É adequada a introdução deste parágrafo tendo em consideração que muitas das actividades públicas podem ser financiadas por terceiros.

Verifica-se, também, que a IPSAS identifica e tipifica claramente quais os custos atribuíveis ao contrato, pressupondo assim, para o reconhecimento dos custos associados a cada contrato, a existência de uma contabilidade de custos.

## **26.4. Reconhecimento do Rédito e Gastos do Contrato**

Também, neste ponto, a IPSAS e a NCRF coincidem nos critérios de reconhecimento e na metodologia de aplicação do método da percentagem do acabamento.

Referem ambas as normas que os resultados dos contratos de construção devem ser reconhecidos tendo em consideração se o desfecho de um contrato é ou não estimado com fiabilidade. Quando o desfecho de um contrato é estimado com fiabilidade deve aplicar-se o método da Percentagem<sup>34</sup> do acabamento, caso contrário, refere a IPSAS que:

a) o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os

---

<sup>34</sup> O POCAL é o único plano sectorial que permite a utilização do método da percentagem do acabamento nas actividades de carácter plurianual, sendo que, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento. Referindo ainda que a percentagem de acabamento de uma obra corresponde ao seu nível de execução global e é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma deste com os custos estimados para completar a sua execução.

Contudo este modelo é incompleto, pois não prevê a utilização do rédito do contrato, que para a uma adequada utilização do método da percentagem de acabamento, deve ser balanceado com os custos do contrato incorridos ao atingir a fase de conclusão. A IPSAS no entanto prevê que uma entidade do sector público possa celebrar um contrato não comercial para construir um activo para uma outra entidade em troca de reembolso total ou parcial de custos dessa entidade ou de outras partes, mas existe está sempre prevista uma contrapartida financeira que corresponde ao rédito.

custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e

b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Quando as incertezas que fizeram com que o desfecho do contrato não pudesse ser estimado com fiabilidade deixarem de existir, o rédito e gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos pelo método da percentagem do acabamento.

A IPSAS e NCRF são praticamente idênticas no que concerne à descrição da metodologia de aplicação do método da percentagem do acabamento.

## **26.5. Reconhecimento de Défices Esperados**

Não existem diferenças, no tocante a esta matéria, entre a IPSAS e a NCRF.

## **26.6. Alterações em Estimativas**

Não existem diferenças, nesta matéria, entre a IPSAS e a NCRF.

## **26.7. Divulgações**

A IPSAS contém as mesmas divulgações que a NCRF, acrescentando ainda que se deve divulgar o seguinte:

- A quantia bruta devida pelos clientes quanto ao trabalho do contrato como um activo;
- A quantia bruta devida aos clientes do trabalho do contrato como um passivo.

## **27. Inventários**

### **27.1. Enquadramento**

Os “Inventários”, conforme referidos na IPSAS, enquadram-se com o conceito de “Existências” no POCP.

No POCP as referências a estas matérias encontram-se definidas nos critérios de valorimetria, anexos às DF`s e notas explicativas das contas.

A IPSAS prevê, ainda, que os custos incorridos para efectuar prestações de serviços a clientes sejam aqui incluídos.

Tendo em consideração que as entidades abrangidas pelo POCP são maioritariamente prestadoras de serviços, verifica-se que podem assim diferir os custos associados aos serviços que estão em execução, o que obriga normalmente as entidades a manter um sistema analítico para apuramento destes custos<sup>35</sup>.

Refere a IPSAS que os inventários incluem os custos do serviço<sup>36</sup>, relativamente aos quais a entidade ainda não reconheceu o respectivo rédito.

A IPSAS, adicionalmente à NCRF 18 e ao POCP, define ainda um conjunto de bens e serviços que podem ser incluídos nos inventários.

## **27.2. Mensuração de Inventários**

A IPSAS e a NCRF referem que os inventários devem ser mensurados ao mais baixo do custo e do valor realizável líquido<sup>37</sup>.

No entanto, a IPSAS acrescenta que os inventários devem ser mensurados ao mais baixo do custo e do custo de reposição<sup>38</sup> quando eles sejam detidos para:

- a) Distribuição sem qualquer custo ou por um débito nominal; ou
- b) Consumo no processo de produção de bens para serem distribuídos sem qualquer custo ou por um débito nominal.

A IPSAS adequa assim os inventários às características do sector público, que, por não visarem o lucro, podem deter inventários para servir os objectivos referidos nas alíneas acima referenciadas, sendo por isso possível a utilização do custo de reposição.

---

<sup>35</sup> A IPSAS refere que estes custos consistem principalmente da mão-de-obra e de outros custos de pessoal directamente empenhado em prestar o serviço, incluindo pessoal de supervisão, e gastos gerais atribuíveis.

<sup>36</sup> O custo de inventários de um prestador de serviço consiste principalmente da mão de obra e de outros custos de pessoal directamente empenhado em prestar o serviço, incluindo pessoal de supervisão, e gastos gerais atribuíveis.

<sup>37</sup> É o preço de venda estimado no curso ordinário de operações menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição.

Relativamente ao POCP é referido que as existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção. No entanto, se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.<sup>39</sup>

A diferença mais marcante face à IPSAS reside na utilização do preço de mercado, que tanto pode ser equiparado ao VRL como ao custo de reposição, enquanto a IPSAS apenas permite o uso do VRL.

Refere, ainda, a IPSAS que a utilização do VRL se relaciona com o facto de os activos não deverem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

### **27.3. Custos**

A IPSAS e a NCRF mencionam que o custo de inventários deve compreender todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários na sua localização e condição presentes.

O POCP apenas define na nota explicativa da conta “31-Compras” o que deve ser incluído nos custos com as compras, enquanto a IPSAS discrimina, ainda, o que está compreendido em cada um destes custos.

A IPSAS define ainda quais os custos de conversão ou os custos que devem estar incluídos na produção própria de existências pela entidade devendo estes ser baseados na capacidade normal das instalações de produção, bem como os custos de um prestador de serviços.

No POCP não são definidos quaisquer critérios relativamente aos custos de conversão, pois, fica ao critério de cada entidade o método de elaboração de subsistemas de contabilidade analítica. Apenas o POC Educação define quais os custos a incluir no processo de fabrico.

A IPSAS privilegia ainda o método de custeio racional para imputação dos gastos gerais

---

<sup>38</sup> É o custo em que a entidade ocorreria para adquirir o activo à data de relato.

<sup>39</sup> Entende-se como preço de mercado o custo de reposição ou VRL, conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda. A NCRF e a IPSAS não fazem esta distinção. pois, os critérios



fixos na produção conjunta, quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles devem ser imputados aos produtos através de um critério racional e consistente.

## 27.4. Fórmulas de Custo

Os critérios de valorização das saídas de Inventários são idênticos entre a IPSAS e a NCRF.<sup>40</sup>

## 27.5. Reconhecimento como um Gasto

Os critérios para o reconhecimento como gastos são idênticos entre o POCP e a IPSAS, excepto no caso das prestações de serviços, cujos custos não são inventariáveis e são reconhecidos como gastos na medida em que vão ocorrendo e não aquando da prestação do serviço.

A IPSAS indica, ainda, quando se deve reconhecer o gasto se não existir rédito relacionado, ou seja, quando os bens sejam distribuídos ou o respectivo serviço seja prestado.

## 27.6. Divulgações

As divulgações da IPSAS e da NCRF são praticamente coincidentes. A IPSAS acrescenta que devem ser divulgados os custos operacionais aplicáveis a réditos, reconhecidos como um gasto durante o período e classificados pela sua natureza.

Comparativamente com o POCP, as divulgações previstas nas normas são mais extensas pois compreendem as previstas no POCP e acrescentam ainda divulgações adicionais.

O POCP, no anexo à ABDR, prevê que se divulguem os mapas de “Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas” e o mapa de “Demonstração da variação da produção”.

A informação requerida pelos mapas acima mencionados também se encontra prevista

---

de mensuração mantêm-se independentemente da finalidade para a qual os bens foram adquiridos.

<sup>40</sup> Ambas as normas, contrariamente ao POCP, não permitem a utilização do LIFO e do custo padrão,

na IPSAS, sem que, no entanto, exista um mapa predefinido para apresentação desta informação.

## **28. Locações**

### **28.1. Enquadramento**

Nesta norma são definidas para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

No POCP apenas existem referências sobre as locações financeiras nas notas explicativas da classe “4-Imobilizado” e da conta “62-Fornecimentos e Serviços Externos”.

No nosso normativo, as locações encontram-se definidas no Decreto-Lei n.º 149/95 de 24 de Junho 1995, tendo este diploma sofrido já cinco alterações posteriores à sua publicação e entrada em vigor.

Também a DC 25 trata das Locações sendo praticamente similar à NCRF.

### **28.2. Classificação de Locações**

A IPSAS e a NCRF classificam as locações em financeiras e operacionais.

Entre as várias características enumeradas para distinguir entre as duas locação, de realçar a seguinte: “Uma locação é classificada como uma locação financeira se transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse. Uma locação é classificada como uma locação operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse.”

Refira-se que a NCRF e a IPSAS fornecem exemplos adicionais para classificar uma locação como locação financeira, sendo a NCRF mais exaustiva nestas definições, nomeadamente, ao referir em que circunstâncias os terrenos e edifícios devem ser classificados separadamente entre locações financeiras ou operacionais.

De acordo com Grenha (2009) a classificação apropriada de uma locação é determinada

---

sendo apenas permitida a utilização do custo específico, FIFO ou o custo médio ponderado.

pelas circunstâncias da transacção. De acordo com a norma, a determinação se uma locação é, ou não, financeira, depende de um julgamento baseado na substância da operação, negligenciando a sua forma. Esta classificação é efectuada no início do contrato, e alterada, se necessário, caso o contrato de locação seja alterado de forma tal que em substância teria sido classificado distintamente desde o seu início.

Já o mencionado Decreto-Lei não contém uma definição idêntica à referida nas normas, depreendendo-se nas características da posição jurídica do locatário que os riscos e vantagens inerentes à posse têm de ser transferidos para o locador.

### **28.3. Reconhecimento das Locações Financeiras**

O reconhecimento das locações financeiras nas DF's é idêntico entre a NCRF e a IPSAS.

Relativamente ao POCP também não existem grandes alterações no reconhecimento a efectuar<sup>41</sup>.

### **28.4. Locações operacionais**

A IPSAS e a NCRF referem que “Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação, salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.”

Na prática, também o POCP obriga ao mesmo reconhecimento conforme referido na nota explicativa da conta “62219-rendas e alugueres”, que inclui os pagamentos relativos a rendas de locações operacionais, ou seja, também o POCP obriga à contabilização destas rendas como um custo.

### **28.5. Locações nas DF's dos locadores**

#### **28.5.1. Locações financeiras**

Expõe a IPSAS que os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma

---

<sup>41</sup> O reconhecimento a efectuar encontra-se descrito na nota explicativa da conta 42.

locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

O POCP é omissivo relativamente à contabilização de locações financeiras pelo locatário.

Não obstante, este tipo de operações ser normalmente assegurado por entidades bancárias, a IPSAS exemplifica determinados casos em que uma entidade do sector público pode intervir como locadora.

Sendo ainda descrito como reconhecer os recebimentos das rendas da locação pelo locatário, devendo os pagamentos da locação a receber ser tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

### **28.5.2. Locações operacionais**

A IPSAS indica que os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.

Refere ainda que o rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto.

A contabilização das locações operacionais nas DF's dos locadores difere das locações financeiras, porquanto nas locações operacionais o bem locado deve constar no activo não se contabilizado o valor a receber pela quantia igual ao investimento líquido, uma vez que a transferência de propriedade no final do contrato não está implícita.

## **28.6. Divulgações**

As divulgações previstas na IPSAS abrangem as previstas no POCP e complementam-nas com divulgações adicionais<sup>42</sup> para as locações financeiras e operacionais tanto na óptica do locador como do locatário.

---

<sup>42</sup> O POCP que apenas indica na nota 8.2.13 que devem ser indicados os bens utilizados em regime de

## 29. Acontecimentos após a data de relato

### 29.1. Enquadramento

Esta norma define os procedimentos ou os ajustamentos a efectuar nas DF's como consequência de acontecimentos, favoráveis ou desfavoráveis, que sucedem após a data de relato. Esta data é, por norma, a data de fecho de contas ou seja, 31/12/n<sup>43</sup>.

A norma trata, portanto, dos acontecimentos ocorridos entre o fecho das contas, até à data em que as contas são aprovadas.

Nenhuma das matérias aqui tratadas se encontra prevista no POCP.

Conforme Domingos, *et al.* (2010) nem sempre é possível obter todas as informações relevantes com referência à data do balanço, sem que decorra um período de tempo entre essa data e a de fecho efectivo de contas. Nesse período de tempo, os acontecimentos e as transacções continuam a verificar-se, uns com impacto no período de relato seguinte, mas outros ainda relacionados com o período tratado com referência à data de balanço.

### 29.2. Reconhecimento e mensuração

Tanto a IPSAS como a NCRF referem os seguintes acontecimentos para efeitos de reconhecimento:

- Acontecimentos de Ajustar Após a Data de Relato;
- Acontecimentos de Não Ajustar Após a Data de Relato;
- Dividendos/Distribuições.

Referindo, ainda, respectivamente que:

---

locação financeira, com menção dos respectivos valores contabilísticos.

<sup>43</sup>A IPSAS refere que a data de relato é o último dia da data do período ao qual se referem as DF. A data de autorização para emissão é a data em que as DF receberam aprovação do indivíduo ou organização com a autoridade de finalizar essas demonstrações para emissão. A opinião de auditoria é dada sobre essas DF finalizadas.



- Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas DF's para reflectir os acontecimentos de ajustar após a data de relato;
- Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas DF's para reflectir acontecimentos de não ajustar após a data de relato;
- Se forem propostos ou declarados dividendos ou distribuições similares após a data de relato, uma entidade não deve reconhecer essas distribuições como um passivo à data de relato.

No entender de Domingos *et al.* (2010), devem ser tiradas as seguintes ilações sobre o acima exposto:

- Os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos: proporcionam prova de condições que existiam à data do balanço; e
- Os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos: são indicativos de condições que surgiram após a data do balanço.
- Todos os acontecimentos devem ser incluídos, até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira.

No POCP não existe qualquer definição sobre estas matérias e este tipo de ajustamentos ficam ao critério de cada entidade ou dos ajustamentos a propor pelos auditores.

Verificamos que os acontecimentos a ajustar após a data de relato são acontecimentos que já estavam registados na contabilidade, antes da data de relato, mas que sofreram alterações após a data de relato pelo que são de ajustar. Os acontecimentos de não ajustar são acontecimentos que não eram possíveis de prever, estando condicionados a acontecimentos futuros antes da data de relato e que por isso não são de ajustar.

Outra questão que se coloca, em termos de contabilidade pública e especificamente com a contabilidade orçamental, tem que ver com a data de relato.

A data de relato é normalmente vista como a data de referência do balanço, ou seja em 31-12-n.

É com base nas contas, à data de relato, que os auditores normalmente se pronunciam.

Contudo, as DF's a entregar ao Tribunal de Contas compreendem também os mapas de execução orçamental e o mapa de fluxos de caixa, que reflectem a execução orçamental.

O mapa de fluxos pode ter incluído o denominado período complementar, o qual contempla pagamentos efectuados no início do ano  $n+1$ , relativos a despesas processadas no exercício  $n$ .

Daqui resulta que, para efeitos de data de relato, podem existir duas datas de relato, sendo uma com referência a 31-12- $n$  e outra no final do período complementar.

É, contudo, de presumir que os acontecimentos a ajustar, após a data de relato, que tenham também impacto na contabilidade orçamental, sejam ajustados na contabilidade patrimonial com referência ao exercício " $n$ " e na contabilidade orçamental com referência à execução orçamental à data em que finda o período complementar.

### **29.3. Continuidade**

A inclusão deste ponto na NCRF e na IPSAS resulta do facto de a IPSAS 1 exigir que a entidade divulgue sobre a não adopção do pressuposto da continuidade.

Assim, a entidade, não deve preparar as suas DF's numa base de continuidade, se os responsáveis pela preparação das DF's ou o organismo governamental determinarem após a data de relato: ou que haja uma intenção de liquidar a entidade ou de cessar operações; ou que não haja alternativa realista para o fazer.

### **29.4. Divulgações**

As divulgações a efectuar são idênticas entre a IPSAS e a NCRF.

As principais divulgações encontram-se relacionadas com os "Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos".

## **30. Propriedades de Investimento**

### **30.1. Enquadramento**

A IPSAS trata dos imóveis detidos para a obtenção de rendimentos.

As propriedades de investimento são definidas como a “propriedade” (terrenos ou um edifício - ou parte de um edifício - ou ambos) detidos para obter rendas ou para valorização do capital, ou ambos<sup>44</sup>.

A IPSAS, para além de integrar os imóveis não integrados na actividade operacional, permite, ainda, integrar os imóveis dos locadores em regime de locação como método alternativo apenas se a propriedade satisfizer de alguma forma a definição de uma propriedade de investimento e o locatário usar o modelo do justo valor.

No POCP não existem referências específicas às matérias tratadas nesta norma, remetendo para o POC o tratamento a dar aos Investimentos Financeiros.

Assim, na análise desta norma ter-se-á em consideração o disposto no POC, e eventualmente o POCP.

## 30.2. Reconhecimento

A IPSAS refere que a propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando:

- a) For provável que os benefícios económicos futuros, ou potencial de serviço, que estejam associados à propriedade de investimento fluírem para a entidade; e
- b) O custo ou o justo valor da propriedade de investimento possa ser mensurado com fiabilidade.

Com a excepção feita à mensuração ao justo valor, o reconhecimento das propriedades de investimento não difere do POCP. Também aqui se deve reconhecer uma propriedade de investimento no “activo” sendo o seu registo efectuado apenas quando o seu custo já se encontra estimado.

A IPSAS e a NCRF introduzem ainda os procedimentos a efectuar para a “substituição de partes de propriedades de investimento”<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> O POC apenas define o que são “Investimentos em imóveis”, que englobam as edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afectas à actividade operacional da empresa.

<sup>45</sup> Deve ser reconhecido na quantia escriturada o custo de substituir parte de uma propriedade de



Dado que a anulação do valor das partes substituídas, pode ser complexa, tendo em consideração a dificuldade que pode advir da sua mensuração, a IPSAS pressupõe o apuramento prévio deste custo.

### **30.3. Mensuração Inicial**

A norma refere que a propriedade de investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo<sup>46</sup>.

A mensuração inicial é idêntica ao que se encontra previsto no POCP, que indica que o custo, da propriedade de investimento, inclui os gastos suportados directa ou indirectamente para a colocar no seu estado actual.

A IPSAS, relativamente ao POCP e à NCRF, apresenta excepções, ao permitir a mensuração ao justo valor quando uma propriedade investimento for adquirida por meio de uma transacção sem troca. Neste caso, o seu custo deve ser mensurado como o justo valor à data da aquisição.

No POCP os activos do imobilizado obtidos a título gratuito devem ser considerados pelo valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial.

### **30.4. Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial**

A IPSAS e a NCRF permitem a utilização do modelo do justo valor ou do modelo do custo, como a sua política contabilística, devendo aplicar essa política a toda a sua propriedade de investimento.

O POCP prevê apenas a aplicação do modelo do custo, sendo que alterações ao valor do custo, nomeadamente, as reavaliações apenas podem ser efectuadas, de acordo com o CIBE, com a autorização da Direcção Geral do Património.

---

investimento de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo é incorrido. A quantia escriturada dessas partes que são substituídas é desreconhecido de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

<sup>46</sup> Os custos de transacção devem ser incluídos nesta mensuração inicial.

### 30.5. Modelo do Justo Valor

Referem a IPSAS e a NCRF que após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar toda a sua propriedade investimento pelo seu justo valor.<sup>47</sup>

Relatam ainda que um ganho ou perda proveniente de uma alteração no justo valor<sup>48</sup> de propriedades de investimento deve ser incluído no excedente/défi ce líquido do período em que ele surja.

Indicando Correia (2009), a grande diferença implícita nesta norma em relação ao actual POC e directrizes consiste na opção prevista na nova norma quanto à aplicação do modelo do justo valor. Assim, enquanto era concebível a reavaliação de prédios para arrendamento por crédito directo no capital próprio, a NCRF 11 prevê que, em caso de opção pelo modelo do justo valor no reconhecimento de propriedades de investimento, as alterações por este sofridas devem ser reconhecidas directamente nos resultados.

### 30.6. Modelo do Custo

A IPSAS, NCRF e o POC contêm definições idênticas sobre o modelo do custo.

### 30.7. Transferências

O normativo nacional é omissivo quanto a exemplos de transferências de e para propriedades de investimento.

As normas definem que as transferências para ou de propriedades de investimento devem ser feitas quando, e só quando, existir uma alteração no uso.

Definem, ainda, como contabilizar e mensurar os diferentes tipos de transferências, nomeadamente:

---

<sup>47</sup> Excepto se houver incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade.

<sup>48</sup> O valor pelo qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras e interessadas numa transacção ao seu alcance. Deve reflectir as condições de mercado na data do Balanço. O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir o estado real do mercado e as circunstâncias à data de relato, e não uma data seja futura ou passada.



- Transferência de propriedade de investimento escriturada ao justo valor para propriedade ocupada pelo dono ou inventários;
- Propriedade ocupada pelo dono que se torna numa propriedade de investimento e que será escriturada ao justo valor;
- Transferência de inventários para propriedade investimento que vai ser escriturada ao justo valor.

### **30.8. Alienações**

O desreconhecimento, segundo as normas, deve ser efectuado aquando da alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada do uso e da sua alienação não se esperem benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Já os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedade de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo. Para os fins de mostrar nas DF's, o ganho ou a perda deve ser incluído na demonstração do desempenho financeiro como um item de rédito ou de gasto, como apropriado.

O tratamento a dar às alienações das propriedades de investimento é idêntico ao tratamento preconizado no POCP, pois, os ganhos ou perdas são incluídos na DR, sendo que o seu desreconhecimento também se deve efectuar pela alienação ou alteração de uso.

### **30.9. Divulgações**

No POCP as notas ao ABDR, relativamente às propriedades de investimento, são reduzidas comparativamente com a IPSAS, constando apenas divulgações para os movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado e para as reavaliações, que também são exigidos na IPSAS.

As divulgações da IPSAS e da NCRF são praticamente idênticas, no entanto, a IPSAS para além das previstas na NCRF prevê ainda divulgações adicionais.

Ambas as normas contêm divulgações específicas para a mensuração pelo custo ou pelo

justo valor.

## **31. Activos fixos tangíveis**

### **31.1. Enquadramento**

A presente IPSAS trata dos activos fixos tangíveis, os quais no POCP encontram aproximação no conceito de “Imobilizado corpóreo”.

Considerando as matérias tratadas nesta IPSAS, será feita uma análise tendo como base de comparação o POCP e o CIBE.

A norma não trata dos activos de herança, os quais no POCP são denominados de “bens de domínio público”<sup>49</sup>.

### **31.2. Reconhecimento de Activos Fixos Tangíveis**

Os critérios de reconhecimento de activos fixos tangíveis são idênticos aos critérios referidos para o reconhecimento das propriedades de investimento previstos na norma relativa às propriedades de investimento.

### **31.3. Mensuração inicial de activos fixos tangíveis**

Tal como no POCP, também, a IPSAS e a NCRF prevêm que os activos fixos tangíveis, que se qualifiquem para reconhecimento como um activo, devem inicialmente ser mensurados pelo seu custo.

No entanto, a IPSAS, face à NCRF, acrescenta que, caso o activo seja adquirido sem custo ou por um custo nominal, o seu custo é o justo valor à data da aquisição.

Por seu lado, o POCP descreve que nestes casos se deve considerar o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial.

---

<sup>49</sup> Estes devem ser valorizados, sempre que possível, ao custo de aquisição ou ao custo de produção, ou nos casos de total impossibilidade de atribuição fundamentada do valor, os mesmos devem constar com valor zero ou, se for o caso, com o valor com que o mesmo se encontra segurado.

A IPSAS, não refere qual a mensuração a utilizar para estes bens, no entanto, a mensuração deve ser divulgada.

De referir, também, que o CIBE, para além dos critérios referidos no POCP, prevê ainda a utilização do valor resultante de avaliação, nos casos de apreensão, doação, herança, legado, prescrição, reversão, transferência, troca ou outros.

Repare-se que o tanto o POCP como o CIBE já permitiam que o valor dos activos fosse, em determinados casos determinado pelo valor da avaliação.

Embora, não fosse referido o “justo valor”, o valor da avaliação é, todavia, uma base de mensuração que já se aproximava ao “justo valor”, podendo mesmo coincidir com este<sup>50</sup>.

### **31.4. Componentes do Custo**

Os critérios relativos às variáveis que podem integrar o custo, são idênticos, no POCP e na IPSAS.<sup>51</sup>

Contudo, a IPSAS tipifica os custos que podem ser incorporados o que não sucede no POCP.

São, ainda, adicionados pela IPSAS custos que não devem ser adicionados ao custo do activo fixo tangível, que são praticamente iguais aos referidos no POCP, nomeadamente, custos de administração e outros custos gerais.

A IPSAS, tal como o POCP, permite também que os juros relativos a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, sejam capitalizados.

### **31.5. Trocas de Activos**

Quanto à mensuração a efectuar na troca entre activos fixos tangíveis ou outro activo

---

<sup>50</sup> O justo valor de itens de activos fixos tangíveis é geralmente o seu valor de mercado, determinado por avaliação, refere a IPSAS.

<sup>51</sup> O custo, de acordo com a IPSAS, compreende o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não restituíveis, e quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo em condições de funcionamento para o seu uso pretendido.

dissemelhante, refere a IPSAS que o custo de tal item é mensurado pelo justo valor do activo recebido, ou seja é equivalente ao justo valor do activo cedido, ajustado pela quantia de qualquer dinheiro ou de equivalentes de caixa transferidos.

Não é reconhecido qualquer ganho ou perda na transacção. O custo do novo activo é a quantia escriturada do activo cedido. Porém, o justo valor do activo recebido pode proporcionar prova de uma imparidade no activo cedido. Nestas circunstâncias o activo cedido é reduzido e este valor reduzido atribuído ao novo activo.

A NCRF apenas prevê que se efectue a mensuração pela quantia escriturada do activo cedido quando o item adquirido não possa ser mensurado pelo justo valor.

O POCP é omissivo quanto às trocas de Activos. O CIBE, por seu lado, prevê a utilização da avaliação dos bens nos casos de troca, cujo valor pode corresponder ao do “justo valor” referido pela IPSAS.

### **31.6. Mensuração Subsequente ao Reconhecimento Inicial**

A IPSAS e a NCRF permitem que, subsequentemente ao reconhecimento inicial como um activo, um item de activos fixos tangíveis deve ser escriturado:

Pelo modelo do custo que corresponde ao seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas, ou pelo modelo de revalorização que corresponde a uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas de imparidade acumuladas subsequentes <sup>52</sup>.

Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.

No POCP apenas é permitido o modelo do custo.

A utilização do modelo de revalorização envolve um substancial dispêndio de recursos que permita a constante actualização dos valores do balanço para o justo valor dos bens

---

<sup>52</sup> As revalorizações devem ser feitas com uma tal regularidade suficiente que a quantia contabilística não difira materialmente da que teria sido determinada usando o justo valor à data de relato.

que compõem os activos fixos tangíveis, nos termos previstos na IPSAS<sup>53</sup>.

A IPSAS e a NCRF clarificam ainda como contabilizar as revalorizações, referindo que quando um item do activo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo, por forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada;
- Eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

Assim, é possível efectuar o reajustamento das amortizações, ou eliminar as amortizações e reescrever o valor dos activos pelo seu valor líquido que corresponde ao justo valor.

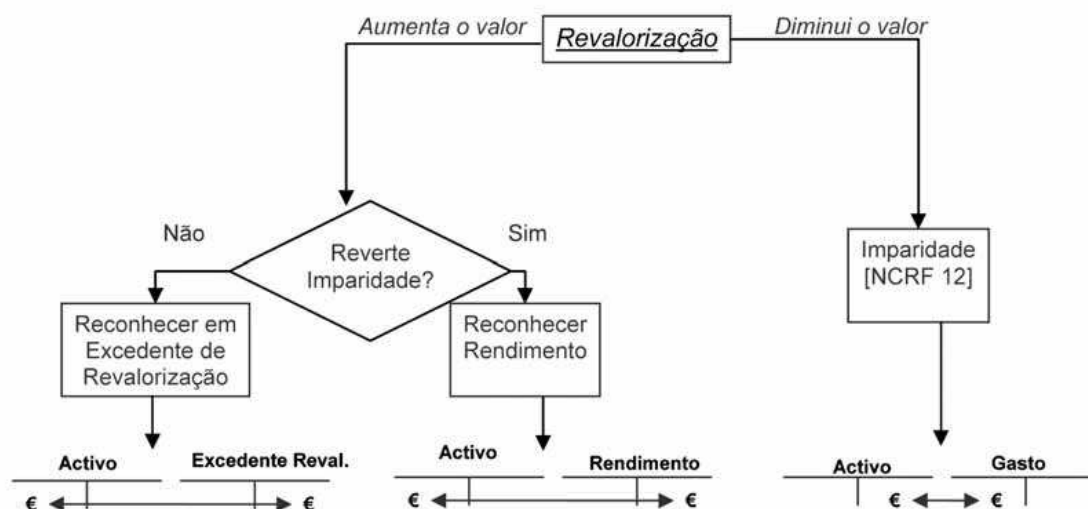
Relativamente à variação do valor do reconhecimento do activo deve ser efectuado o seguinte:

- Quando a quantia escriturada de uma classe de activos for aumentada em consequência de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao excedente de revalorização. Porém, um aumento de revalorização deve ser reconhecido como rédito até ao ponto em que reverta uma diminuição de revalorização da mesma classe de activos anteriormente reconhecida como um gasto.
- Quando a quantia escriturada de uma classe de activos for diminuída em consequência de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida como um gasto. Porém, uma diminuição de revalorização deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relacionada até o ponto em que a diminuição não exceda a quantia detida no excedente de revalorização a respeito da mesma classe de activos.

---

<sup>53</sup> Nomeadamente a revalorização pode ocorrer se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

Figura nº 4 – Esquema resumo do método de revalorização.



Fonte: Grenha *et al.* (2009)

No POCP, conforme já referido só é permitido o modelo do custo, no entanto, no caso de reavaliações, conforme previsto no CIBE<sup>54</sup>, o aumento resultante da reavaliação também é reconhecido numa conta do Fundo Patrimonial.

### 31.7. Depreciações

De acordo com a IPSAS a quantia depreciable de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil do mesmo.

O POCP refere que os bens do activo imobilizado ficam sujeitos a amortizações técnicas, as quais deverão traduzir a depreciação sofrida durante a sua vida útil estimada.

A IPSAS acrescenta ainda que o valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos, pelo menos, no final de cada ano financeiro se as expectativas diferirem das estimativas anteriores. Igualmente, o método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto, pelo menos, no final de cada ano financeiro.

A vida útil dos bens do Imobilizado são definidas pelo CIBE, não sendo, por norma

<sup>54</sup> Com autorização da Direcção Geral do Património.





objecto de revisão em cada exercício, pese embora o POCP refira que quando à data do balanço os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente.

### **31.8. Desreconhecimento**

A quantia escriturada relativamente a um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:

No momento da alienação; ou

Quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

De acordo com o CIBE, os bens do activo imobilizado corpóreo devem manter-se em inventário desde a sua aquisição, recepção e inventariação, até ao seu abate que, em regra, deverá verificar-se no final do período da vida útil.<sup>55</sup>

Relativamente à contabilização dos bens abatidos, o método de contabilização é idêntico ao POCP.

### **31.9. Divulgações**

As divulgações previstas no POCP que compreendem, entre outras, quadros ilustrativos das principais variações nas rubricas do imobilizado e nas respectivas amortizações e a sua natureza, também são compreendidos na IPSAS, que acrescenta ainda mais itens para serem reconciliados.

O POCP contém, no entanto, algumas divulgações não previstas na IPSAS, nomeadamente divulgações sobre os bens utilizados em regime de locação financeira e discriminação dos custos financeiros capitalizados no imobilizado.

Relativamente à IPSAS verifica-se que se exigem divulgações específicas para quem

---

<sup>55</sup> Por «vida útil dos bens» entende-se o período durante o qual se espera que os mesmos possam ser utilizados em condições normais de produzir benefícios futuros para a entidade que os usa ou controla.

utilize o modelo do custo ou o modelo da revalorização.

## **32. Relato por segmentos**

Esta norma visa estabelecer os princípios para o relato financeiro por segmentos.

A divulgação desta informação permite de acordo com a IPSAS:

- Ajudar os utentes das demonstrações financeiras a melhorar a compreensão do desempenho passado da entidade e a identificar os recursos imputados para suportar as principais actividades da entidade; e
- Aumentar a transparência do relato financeiro que fará com que a entidade cumpra melhor as suas obrigações de prestação de contas.

No POCP não existem referências a estas matérias.

As NCRF não contemplam a adaptação da IAS 14, pelo que no nosso normativo apenas a DC 27-Relato por segmentos, apresenta uma medida de comparação com a IPSAS.

### **32.1. Definições**

Um segmento é uma actividade ou grupo de actividades de uma entidade, relativamente à qual é apropriado relatar separadamente informação financeira, com a finalidade de avaliar o desempenho passado de uma entidade para atingir os seus objectivos e para tomar decisões acerca da imputação futura de recursos.

Para tal, uma entidade deve identificar os seus segmentos separados e deve apresentar informação acerca desses segmentos.

Dependendo da informação que se pretende, muitos segmentos podem ser considerados, embora estes sejam maioritariamente apresentados por produto ou serviço e por áreas geográficas.

Assim, refere a norma que, na maior parte dos casos, as classificações principais de actividades identificadas na documentação orçamental reflectirão os segmentos relativamente aos quais a informação é relatada ao órgão de governação, e quando se determinar as actividades que devem ser agrupadas como segmentos devem ser

consideradas questões como sejam, por exemplo, o objectivo de relatar informação financeira por segmentos ou as expectativas de membros da comunidade e dos seus representantes.

Como tal, verificamos que a nível nacional já existe diversa informação segmentada. Se tivermos em linha de conta apenas a informação orçamental, a Conta Geral do Estado já contém múltipla informação segmentada.

Contudo, esta informação não relata gastos, réditos, activos e\ou passivos por segmento, reflecte somente dispêndios por natureza, numa base linha a linha, que seja consistente com a quantia orçamentada.

Por isso, a norma expressamente refere que se a finalidade de relato financeiro para o órgão governamental for apenas para evidenciar informação de conformidade, nomeadamente com dispêndios e não para finalidades de avaliação do desempenho passado das principais actividades tendo em vista atingir os seus objectivos e tomar decisões acerca da imputação futura de recursos, não satisfará o requisito desta Norma.

Poder-se-á, assim, concluir que será também necessário que essa informação tenha também activos, passivos, reditos e gastos não só do período como de períodos anteriores para que se possa tomar decisões sobre factos objectivos.

Assim, se considerarmos a informação da contabilidade patrimonial e analítica, verificamos que as entidades abrangidas pelo POCP já contêm informação que pode ser tratada de maneira a alimentar um segmento, podendo este ser apenas uma única entidade ou um conjunto de entidades e organismos destinados a constituir um segmento que visem satisfazer informação do tipo:

- Informação segmentada de uma determinada classificação funcional;
- Informação segmentada de uma direcção geral e os seus resultados regionais.

Ao nível da educação é possível obter segmentos que reflectem os vários ciclos educativos e os consequentes recursos dispendidos, através dos “outputs” divulgados pelo POCEducação.

Naturalmente que a questão que se coloca relativamente aos segmentos a serem divulgados é a de saber se acarretam benefícios superiores ao respectivo custo

necessário para se obter a informação segmentada.

## **32.2. Atribuir itens a segmentos**

De acordo com a norma, as definições de rédito de segmentos, gastos de segmentos, activos de segmentos e passivos de segmentos incluem as quantias dos itens que sejam directamente atribuíveis a um segmento e as quantias dos itens que possam ser imputáveis a um segmento numa base racional.<sup>56</sup>

Assim, temos exemplos de activos e passivos do segmento que incluem activos correntes e passivos que são usados nas actividades operacionais do segmento. Os activos do segmento não incluem activos usados para finalidades gerais da entidade ou escritórios centrais (sede).

Todos os activos e passivos que não respeitem às actividades operacionais do segmento devem ser excluídos.

## **32.3. Activos conjuntos**

Os activos que sejam usados conjuntamente por dois ou mais segmentos devem ser imputados a segmentos se, e somente se, os seus réditos e gastos relacionados forem também imputados a esses segmentos.<sup>57</sup>

Verifica-se a necessidade da existência de uma contabilidade que permita efectuar a distinção entre o que são e o que não são os activos do segmento.

## **32.4. Segmentos identificados pela primeira vez**

Por último, a norma exige que nos segmentos identificados pela primeira vez no período corrente, os dados do segmento do período anterior que seja apresentado para finalidades comparativas devem ser refeitos para reflectir o segmento relatado pela

---

<sup>56</sup> A IPSAS refere ainda que, além do cuidado necessário a ter na atribuição de itens a segmentos, essas atribuições devem ser compreendidas por todos os utentes da DF.

<sup>57</sup> A maneira como os itens de activos, passivos e gastos são imputados a segmentos depende de factores tais como a natureza desses itens, as actividades conduzidas pelo segmento e a relativa autonomia desse segmento. Por exemplo, um activo é incluído nos activos do segmento se, e somente se, a respectiva depreciação ou amortização for incluída ao mensurar os gastos do segmento.

primeira vez como um segmento separado, a menos que seja impraticável fazê-lo.

## **32.5. Divulgações**

As divulgações exigidas pela norma respeitam essencialmente à decomposição dos elementos financeiros que compõem cada segmento, devendo ser divulgado nomeadamente:

- o rédito e o gasto dos segmentos para cada um dos segmentos;
- a quantia escriturada total dos activos e dos passivos do segmento, para cada um dos segmentos;
- custo total incorrido durante o período para adquirir activos do segmento.

## **33. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes**

### **33.1. Enquadramento**

Nesta norma são tratados os temas relativos às provisões, passivos contingentes e activos contingentes, sendo identificadas as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e as divulgações que devem ser feitas acerca das mesmas.

No POCP, as “Provisões” têm por base o princípio da prudência, estando ainda relatados os tipos de provisões a constituir nas contas do plano e nas notas explicativas.

O POCP, contrariamente ao POC, não adaptou ao seu normativo a IAS 37, pelo que continuam ainda a denominar-se como “provisões” determinadas operações, que já são denominadas de “Ajustamentos” pelo POC, e que não respeitam o conceito de provisão da IPSAS, nomeadamente as provisões para depreciação de existências e clientes de cobrança duvidosa.

Assim, as únicas provisões tipificadas no POCP que se enquadram na definição de provisão da IPSAS são as relativas a riscos e encargos.

O POCP é omissivo quanto ao tratamento a efectuar relativamente aos activos e passivos contingentes.

O termo “Contingência” apenas consta do POCP, mais concretamente na nota explicativa da conta provisões para riscos e encargos, mas não é referido qualquer tratamento a efectuar sobre o mesmo.

A NCRF e a IPSAS são praticamente idênticas nas matérias tratadas nesta norma.

### **33.2. Provisões e Outros Passivos**

De acordo com a norma, as provisões podem ser distinguidas de outros passivos porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na liquidação.

Verifica-se, assim, que embora o POCP não especifique o conceito de provisão, pode depreender-se, pelo tipo de provisões previstas no POCP, que também existe, associado à provisão, um carácter de incerteza, ou seja, a sua constituição resulta de uma estimativa.

### **33.3. Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes**

A IPSAS clarifica a distinção entre provisões e passivos contingentes referindo que:

- Provisões – são reconhecidas como passivos (presumindo que pode ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes, e
- Passivos contingentes – não são reconhecidos como passivos porque são:
  - Obrigações possíveis, porque ainda têm de ser confirmadas ; ou
  - Obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento nesta Norma.

Também no POCP é necessário efectuar estimativas, em condições de incerteza, tendo por base passivos que são certos para se constituírem provisões.

O “passivo contingente” é um conceito não previsto no POCP, resultando de uma incerteza ainda maior, porquanto, não é certo que o passivo venha a ocorrer.

### 33.4. Reconhecimento

Especifica a norma que para efectuar o reconhecimento de uma provisão devem ser respeitados os seguintes três pressupostos:

- Obrigação presente<sup>58</sup>;
- Probabilidade de Exfluxos futuros virem a ser exigidos;
- Estabelecimento de uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

O POCP não define regras específicas para constituir provisões.

Contudo, a nota explicativa da conta de provisões para riscos e encargos refere que se devem registar as responsabilidades derivadas dos riscos de natureza específica e provável, o que implica que exista também uma “obrigação presente” e uma “probabilidade de exfluxos futuros virem a ser exigidos”.

Se conjugarmos o explanado no parágrafo anterior com o princípio da prudência referido no POCP, concluímos que é, também, necessário “Estabelecer uma estimativa fiável”.

### 33.5. Passivos contingentes

Os passivos contingentes devem, de acordo com a IPSAS, ser apenas divulgados em anexo, nunca devendo ser reconhecidos. Caso se torne provável que seja necessário um exfluxo de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para um item previamente tratado como um passivo contingente, deverá ser reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra.

### 33.6. Activos contingentes

À semelhança dos passivos contingentes, também os activos contingentes devem apenas

---

<sup>58</sup> Quando seja mais provável que nenhuma obrigação existe à data de relato, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço seja remoto.

ser divulgados, nunca reconhecidos.

Refere a norma que apenas quando a realização de réditos seja virtualmente certa, os activos relacionados não são activos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.

### **33.7. Mensuração**

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo bom senso da gerência da entidade, suplementada pela experiência de transacções similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes, conforme descreve a IPSAS.

Com efeito, encontra-se subjacente, à mensuração da provisão, um critério económico, porquanto as provisões devem ser reconhecidas com base nas expectativas dos exfluxos futuros a despendar.

Prevê, ainda, a IPSAS que se o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

Assim, em consequência da actualização a efectuar na mensuração das provisões, de acordo com Correia (2009), haverá que ir reconhecendo periodicamente, em resultados, os efeitos da passagem do tempo sobre o valor da dívida.

O POCP não considera o valor presente quando o valor temporal do dinheiro for materialmente relevante.

### **33.8. Reembolsos**

Refere a norma que quando se espera que alguns, ou todos, os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por uma outra parte, o reembolso deverá ser reconhecido quando, e somente quando, for virtualmente certo que o reembolso seja recebido se a entidade liquidar a obrigação<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> A quantia reconhecida do reembolso não deve exceder a quantia da provisão.



Na demonstração do desempenho financeiro, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso.

No POCP os ganhos relacionados com reembolsos de provisões resultam na anulação da provisão, sendo essa anulação registada em proveitos extraordinários.

### **33.9. Alterações nas provisões**

Tanto na IPSAS como no POCP, as provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para reflectirem a melhor estimativa corrente.

### **33.10. Reestruturação**

A norma prevê ainda que sejam constituídas provisões de reestruturação<sup>60</sup> que têm de respeitar os critérios já descritos nesta norma para que possam ser constituídas.

Devendo ainda uma obrigação construtiva para reestruturar surgir apenas quando uma entidade tenha um plano formal pormenorizado para a reestruturação e tenha criado uma válida expectativa nas entidades que venham a ser afectadas pelo plano de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

Este tipo de provisões não se encontra previsto no POCP.

### **33.11. Divulgações**

O POCP, relativamente às provisões, apenas exige que seja divulgada a variação do montante das provisões entre o início e o final do exercício.

A IPSAS é mais exigente, sendo necessário divulgar as divulgações previstas no POCP e também diversos factores associados directamente à existência da provisão, nomeadamente:

- Uma breve descrição da natureza da obrigação e a tempestividade esperada de quaisquer exfluxos de benefícios;

---

<sup>60</sup> São exemplos de acontecimentos que podem cair sob a definição de reestruturação a cessação ou alienação de uma actividade ou serviço, eliminar um nível de gerência ou serviço executivo, por exemplo.

- Uma indicação das incertezas acerca da quantia ou tempestividade desses exfluxos;
- A quantia de qualquer reembolso esperado.

Para além destas, são ainda descritas as divulgações dos activos e dos passivos contingentes.

O POCP exige uma divulgação que se pode assemelhar a passivo contingente, ao referir que deve ser colocado no anexo uma descrição das responsabilidades da entidade por garantias prestadas, desdobrando-as de acordo com a natureza destas e mencionando expressamente as garantias reais, bem como os avales prestados.

## **34. Divulgação de partes relacionadas**

### **34.1. Enquadramento**

Esta norma contém unicamente divulgações a efectuar quando existam ligações entre partes relacionadas<sup>61</sup> em que uma entidade tenha controlo, bem como a divulgação de informação acerca de transacções entre a entidade e as suas partes relacionadas em certas circunstâncias.

Na IPSAS constam exemplos sobre as entidades em que possam existir relacionamentos com partes relacionadas, nomeadamente, membros próximos da família de um indivíduo e pessoal -chave de gestão.

Verifica-se a existência de um grau de precaução e de objectividade na definição de uma “Parte relacionada”, pois, caso este conceito não seja perfeitamente claro qualquer entidade pode apenas divulgar a informação das partes relacionadas que for mais útil. Ou seja, é possível omitir informação e apresentar apenas a informação mais conveniente.

---

<sup>61</sup> As partes são consideradas como estando relacionadas se uma parte tiver a capacidade de controlar a outra parte ou exercer influência significativa sobre a outra parte ao tomar decisões financeiras e operacionais ou se a entidade parte relacionada e uma outra entidade estiverem sujeitas a controlo comum.

Ao considerar cada possível relacionamento de parte relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.

A IPSAS tem bastantes adaptações ao sector público, pelo que contém diferenças substanciais relativamente à NCRF.

## 34.2. O Problema das Partes Relacionadas

Tendo em consideração a estrutura do sector público, é comum e natural que existam relacionamentos entre partes relacionadas.

Assim, refere a norma que a divulgação de certos relacionamentos, entre partes relacionadas e transacções, entre partes relacionadas e o relacionamento subjacente a essas transacções, é necessária para finalidades de prestação de contas, e faz com que os utentes compreendam melhor as demonstrações financeiras da entidade que relata porque:

- Os relacionamentos entre partes relacionadas podem influenciar a maneira de operar de uma entidade perante outras entidades para atingir os seus objectivos individuais e a maneira por que coopera com outras entidades para atingir objectivos comuns ou colectivos;
- Os relacionamentos entre partes relacionadas podem expor uma entidade a riscos ou proporcionar oportunidades que não teriam existido na ausência do relacionamento;
- Partes relacionadas podem iniciar transacções que partes não relacionadas não iniciariam, ou podem acordar em transacções em termos e condições diferentes das que estariam normalmente disponíveis a partes não relacionadas.

Conclui a norma que a divulgação de certos tipos de transacções de partes relacionadas que ocorram, e os termos e condições em que foram conduzidas, permite aos utentes avaliar o impacto dessas transacções na posição financeira e o desempenho de uma entidade e a sua capacidade de prestar os serviços acordados.

Estas divulgações asseguram, também, que a entidade seja transparente acerca dos negócios com partes relacionadas.

Devem ser assim incluídas nestas divulgações não só as relações que existem entre todo o sector público administrativo, bem como os relacionamentos com empresas públicas e

outras empresas que o Estado tutela ou sobre o qual detenha influência que possa influenciar as decisões da gestão.

Embora na vertente pública não exista tanto a questão comercial, comum às entidades privadas, podem, no entanto, as entidades públicas favorecer outras entidades públicas na prestação de um serviço ou na celebração de acordos a título exemplificativo.

### **34.3. Divulgação**

Esta é uma norma de “Divulgações”, pelo que conteúdo principal desta norma respeita às “Divulgações” a efectuar.

Não obstante, na IPSAS 6-Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas e na IPSAS 7-Investimentos em associadas existirem divulgações a efectuar sobre esta temática, nesta norma constam divulgações específicas relativas ao relacionamento entre as “partes relacionadas”.

A IPSAS exige, assim, a divulgação dos seguintes pontos:

- Divulgação de controlo, os relacionamentos entre partes relacionadas em que exista controlo devem ser divulgados independentemente de ter havido transacções entre as partes relacionadas;
- Divulgação de transacções entre partes relacionada, nomeadamente divulgar os tipos de transacções ocorridas e os elementos das transacções necessárias para clarificar o significado destas transacções para as suas operações e suficiente para fazer com que as demonstrações financeiras proporcionem informação relevante e fiável para tomada de decisões e finalidades de prestação de contas;
- Divulgação – Pessoal-chave de gestão, nomeadamente a remuneração e a quantia total de todas as outras remunerações e compensação proporcionada a pessoal-chave de gestão e membros próximos da família de pessoal-chave de gestão, bem como eventuais empréstimos a estas entidades.

## **35. Imparidade de activos não geradores de caixa**

### **35.1. Enquadramento**

Esta Norma determina os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um activo não gerador de caixa está em imparidade<sup>62</sup> e assegurar que as perdas por imparidade sejam reconhecidas.

A imparidade verifica-se quando o activo deixa de produzir benefícios económicos futuros, devendo a entidade avaliar em cada data de relato se há qualquer indicador de que um activo possa estar com imparidade. Quando tal sucede deve reconhecer-se o valor recuperável do activo.

Ou seja, a imparidade funciona como uma provisão ou ajustamento à depreciação ou desvalorização excepcional do activo.

A NCRF 12 denomina-se apenas por Imparidade de Activos.

A IPSAS refere que as entidades do sector público que tenham activos geradores de caixa devem aplicar a tais activos a IAS 36-Imparidade de Activos, sendo também esta a IAS adaptada pela NCRF 12.

O POCP é omissivo sobre estas matérias.

### **35.2. Mensurar a Quantia de Serviço Recuperável**

A Norma define a quantia de serviço recuperável como a mais alta do justo valor de um activo menos os custos de vender e a do seu valor de uso.

Com efeito, a quantia de serviço recuperável é a quantia apurada mais alta entre o valor de uso e o justo valor. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está em imparidade, pelo que não é necessário estimar a outra quantia.

Se não for possível apurar o justo valor, a entidade pode usar o valor de uso do activo como a sua quantia recuperável de serviço.

---

<sup>62</sup> Um activo não gerador de caixa está em imparidade quando a quantia escriturada do activo excede a sua quantia de serviço recuperável.

A norma indica que a melhor evidência do justo valor menos custos de vender é um preço num acordo de venda vinculativo<sup>63</sup> numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso e em que não haja relacionamento entre elas, ajustada de custos incrementais que devam ser directamente atribuíveis à alienação do activo.

Relativamente ao valor de uso, a norma define como o valor presente do potencial de serviço remanescente do activo que se pode estimar pelas seguintes abordagens:

- Abordagem pelo Custo de Reposição Depreciado - O custo de substituição de um activo é o custo de substituir o serviço potencial bruto do activo. Este custo é depreciado para reflectir o activo na sua condição de usado.
- Abordagem pelo Custo de Restauração - é o custo de restaurar o potencial de serviço de um activo para o seu nível de pré-imparidade. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do activo é determinado ao subtrair o custo de restauração estimado do activo do custo corrente de substituir o custo potencial remanescente do activo antes da imparidade.
- Abordagem pelas Unidades de Serviço - o valor presente do potencial de serviço remanescente do activo é determinado ao reduzir o custo corrente do potencial de serviço remanescente do activo antes da imparidade para se conformar com a quantidade de unidades de serviço esperadas do activo no seu estado de imparidade.

A aplicação do custo de reposição é aparentemente a abordagem mais simples, pois, este assemelha-se ao seu custo depreciado, conforme previsto na IPSAS 17-Activos fixos tangíveis.

As abordagens propostas pela IPSAS diferem da abordagem proposta pela NCRF que apenas indica os factores a ter em consideração ao calcular o valor de uso.

---

<sup>63</sup> Se não houver acordo de venda vinculativo mas um activo é negociado num mercado activo, o justo valor menos custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos de alienação. Se não houver nenhum acordo de venda vinculativo ou mercado activo de um activo, o justo valor menos custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade possa obter, à data de relato.

### **35.3. Reconhecer e Mensurar uma Perda por Imparidade**

Tanto a NCRF como a IPSAS referem que uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente no excedente/défi ce líquido, o que se verifica se a quantia recuperável de serviço de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, devendo a quantia escriturada do activo ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço, correspondendo a redução a uma perda por imparidade.

A amortização do activo ser ajustada em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver).

Se a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo<sup>64</sup>.

Assim, o activo fica reduzido ao valor zero se a perda for superior ao valor escriturado, sendo ainda compensado pelo respectivo passivo adicional.

### **35.4. Reverter uma Perda por imparidade**

Conforme a norma, ora em análise, uma entidade deve avaliar a cada data de relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores de um activo possa não mais existir ou possa ter diminuído.

Se existir tal indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável de serviço desse activo.

A quantia escriturada acrescida de um activo atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no activo em períodos anteriores.

Uma reversão de uma perda por imparidade no activo deve ser reconhecida imediatamente no excedente líquido ou défi ce.

---

<sup>64</sup> Se, e somente se, isso for exigido por uma outra Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público.



Após uma reversão de uma perda por imparidade ter sido reconhecida, o encargo de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada do activo revista, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Do acima exposto, claramente se infere que existe uma inversão do processo de reconhecimento da imparidade.

### **35.5. Divulgações**

As divulgações a efectuar referem-se essencialmente às quantias de imparidades reconhecidas em resultados, bem como as reversões efectuadas e as circunstâncias em que as mesmas ocorreram.

## **36. Divulgação de informação financeira sobre o sector do governo geral**

### **36.1. Enquadramento**

A presente norma contém as divulgações a efectuar para os países que apresentem demonstrações financeiras consolidadas sobre o sector público.

Em Portugal nunca foram apresentadas contas consolidadas para o Sector Público, ao nível da contabilidade patrimonial.

Recentemente, e conforme já referido na “IPSAS 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas” foi aprovada a Portaria n.º 474/2010 de 1 de Julho que introduz orientações genéricas relativas à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo, mas que não contém divulgações.

De referir, também, que esta norma permite, mas não exige, a divulgação de informação



acerca do Sector do Governo Geral(GGS).<sup>65</sup>

O denominado GGS, conforme a definição exposta pela IPSAS, parece enquadrar-se no nosso sector público administrativo<sup>66</sup>.

Na UE, o Sistema Europeu de Contas (SEC 95) está harmonizado com a versão do Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas de 1993. Os objectivos deste sistema de contas, entre outras finalidades, servem de base para o cálculo dos critérios de convergência orçamental, existindo já uma apresentação de contas de base estatística e de relato financeiro, para os países que compõem a UE.

## **36.2. Políticas Contabilísticas**

A informação financeira acerca do sector de governo geral deve ser divulgada em conformidade com as políticas contabilísticas adoptadas para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas do governo.

A norma exige que as mesmas definições e os mesmos requisitos de reconhecimento, mensuração e apresentação que são aplicados quando se preparam as demonstrações financeiras consolidadas sejam também aplicados às divulgações, com uma excepção: Essa excepção implica que os requisitos relativos à IPSAS 6 não sejam aplicados a respeito do relacionamento do sector do GGS com sociedade públicas financeiras(SPF) e sociedades públicas não financeiras(SP NF).

Verifica-se, pois que as regras contabilísticas e as divulgações a efectuar no âmbito desta norma cingem-se à aplicação da “IPSAS 6-Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas”, excluindo os

---

<sup>65</sup> Compreende todas as entidades com organização do governo geral como definido nas bases estatísticas de relato financeiro. De acordo com o SNA 93 consiste em todas as unidades de governo residentes centrais, estatais e locais, fundos de segurança social a cada nível de governo, e instituições não lucrativas e não mercantis controladas por unidades de governo. Segundo as bases estatísticas de relato financeiro, o GGS abrange as operações centrais do governo e tipicamente inclui todas as entidades não lucrativas e não mercantis que tenham as suas operações financiadas principalmente pelo governo e entidades governamentais. “

<sup>66</sup> Compreende a administração central, as autarquias e a segurança social.

relacionamentos com as SPF e SPNF<sup>67</sup>.

Deve consolidar-se o sector público administrativo, conforme exposto na IPSAS 6, e as sociedades públicas financeiras e não financeiras serão contabilizadas como investimentos financeiros.

Por isso, ao divulgar informação financeira acerca do GGS, saldos e transacções entre entidades dentro do GGS são eliminadas. Porém, saldos e transacções entre entidades no GGS e entidades noutros sectores não são eliminadas.

Refere, ainda, a norma que as bases estatísticas de relato exigem que todos os activos e passivos (excepto empréstimos) sejam reavaliados para o valor de mercado a cada data de relato.

As IPSASs incluem diferentes requisitos de mensuração e exigem ou permitem valores de custo e correntes para determinadas classes de activos e passivos, não exigindo que todos os activos e passivos sejam reavaliados para o preço de mercado.

### **36.3. Divulgações**

As divulgações a efectuar respeitam à desagregação dos principais elementos financeiros nomeadamente Balanço, Demonstração de Resultados e Fluxos de Caixa.

## **37. Rédito de transacções de não troca (Impostos e transferências)**

### **37.1. Enquadramento**

O objectivo desta Norma é o de elencar os requisitos de divulgação para o relato financeiro do rédito provenientes de transacções de não troca<sup>68</sup>.

Incluem-se entre os exemplos de transacções de não troca o rédito proveniente do uso

---

<sup>67</sup> O sector de governo geral deve reconhecer o seu investimento nos sectores das sociedades públicas financeiras e das sociedades públicas não financeiras como um activo e deve contabilizar esse activo pela quantia escriturada do activo líquido das investidas.

<sup>68</sup> São transacções que não são transacções de troca. Numa transacção de não troca, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem directamente dar aproximadamente igual valor em troca, ou dá valor a uma outra entidade sem directamente receber aproximadamente igual valor em troca.

de poderes de soberania (por exemplo, impostos directos e indirectos, direitos e multas, subsídios e donativos).

No POCP, embora não exista a definição de “Rédito de transacções de não troca”, constam vários pontos que podem ser comparados com a IPSAS.

Assim, na análise à presente IPSAS efectuaremos comparações com o POCP, para os pontos em que tal seja possível.

## **37.2. Reconhecimento de Activos**

Define a norma que um influxo de recursos de uma transacção de não troca, que não seja serviços em espécie e que satisfaça a definição de um activo deve ser reconhecido como um activo quando, e somente quando, for provável que os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço associados ao activo fluam para a entidade e o justo valor do activo possa ser mensurado com fiabilidade.

Assim, para se reconhecer um activo originário de uma transacção de não troca é necessário, para além de respeitar a definição de activo, que seja possível mensurar o justo valor, pelo que o critério de reconhecimento deste activos tem fundamentalmente que ver com a valorização do activo pelo justo valor.

## **37.3. Mensuração de activos no reconhecimento inicial**

Um activo adquirido por meio de uma transacção de não troca deve inicialmente ser mensurado pelo seu justo valor à data de aquisição.

Quanto ao reconhecimento de rédito a norma refere que um influxo de recursos provenientes de uma transacção de não troca reconhecido como um activo deve ser reconhecido como rédito, excepto até o ponto em que é, também, reconhecido um passivo a respeito do mesmo influxo.

Logo que uma entidade satisfaça uma obrigação presente reconhecida, como um passivo, a respeito de um influxo de recursos proveniente de uma transacção de não troca, deve reduzir a quantia escriturada do passivo reconhecido e reconhecer uma quantia de rédito igual a essa redução.

O rédito deve, assim, ser mensurado pela quantia do aumento no activo líquido reconhecido pela entidade.

Para reconhecimento do passivo, a IPSAS refere que uma obrigação presente, proveniente de uma transacção de não troca que satisfaça a definição de um passivo, deve ser reconhecida como um passivo quando, e só quando:

- For provável que seja necessário em exfluxo de recursos que incorporem futuros benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação; e
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

### **37.4. Impostos**

Uma entidade deve reconhecer um activo com respeito a impostos, cumulativamente, quando o acontecimento tributável ocorrer e os critérios de reconhecimento do activo forem satisfeitos.

Basicamente, os princípios são sempre os mesmos, verificar o critério de reconhecimento do activo e poder mensurar o justo valor.

### **37.5. O acontecimento tributável**

Quando haja uma separação entre a tempestividade do acontecimento tributável e a cobrança de impostos, as entidades do sector público podem, com fiabilidade, medir activos provenientes de transacções fiscais usando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no historial da cobrança de determinado imposto em períodos anteriores.

Estes modelos incluirão a consideração da tempestividade dos recebimentos de caixa dos contribuintes, declarações feitas pelos contribuintes e o relacionamento da

tributação a receber com outros acontecimentos na economia<sup>69</sup>.

Em Portugal, no tocante aos impostos directos, nomeadamente IRS e IRC, existe sempre uma diferença substancial entre o período do acontecimento tributável e a cobrança do imposto.

Assim, para mensuração do rédito e reconhecimento do activo no exercício a que o período do imposto respeita, será necessário estimar com fiabilidade o justo valor, bastando assim, saber se o recurso a modelos estatísticos é suficiente.

### **37.6. Gastos Pagos Através do Sistema Fiscal e Dispêndios Fiscais**

Para efeitos desta norma o rédito de tributação deve ser determinado por uma quantia bruta, não devendo ser reduzido pelos gastos pagos através do sistema fiscal

A Lei de enquadramento orçamental<sup>70</sup>, corroborando a IPSAS, refere no seu art.º 6 o seguinte:

“Todas as receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas, sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza.”

Relata, ainda, a IPSAS que rédito fiscal não deve ser aumentado pela quantia de dispêndios fiscais.

Um exemplo comum verifica-se no caso das deduções no IRS com as despesas de educação e de saúde, deduções estas que não dão origem a saídas ou entradas de caixa e

---

<sup>69</sup> Os modelos de mensuração também tomarão em conta outros factores tais como:

- a) A lei fiscal que permita aos contribuintes um período mais longo para preencher as declarações do que o governo é permitido para publicar demonstrações financeiras de finalidade geral;
- b) Contribuintes que deixem de preencher declarações numa base tempestiva;
- c) Valorização de activos não monetários para fins de avaliação de impostos;
- d) Complexidades da lei fiscal que exijam períodos alargados para avaliar os impostos devidos por certos contribuintes;
- e) O potencial de os custos financeiros e políticos de obrigar ao cumprimento rigoroso das leis fiscais e de cobrar todos os impostos legalmente devidos ao governo possam ultrapassar os benefícios recebidos;
- f) A lei fiscal que permita aos contribuintes diferir o pagamento de alguns impostos;
- g) Uma variedade de circunstâncias particulares a impostos e jurisdições individuais.”

<sup>70</sup> Lei 91/2001 de 20 de Agosto.

assim não dão origem a activos, passivos, rédito ou gastos do governo que tributa.

A mencionada Lei do enquadramento orçamental, refere, ainda, no seu art.º 6 que “a importância integral das receitas tributárias corresponde à previsão dos montantes que, depois de abatidas as estimativas das receitas cessantes em virtude de benefícios tributários e os montantes estimados para reembolsos e restituições, serão efectivamente cobrados”.

### **37.7. Transferências**

Conforme expressamente referido pela norma, uma entidade deve reconhecer um activo com respeito a transferências quando os recursos recebidos satisfaçam a definição de um activo e satisfaçam os critérios para reconhecimento como um activo.<sup>71</sup>

Os activos transferidos são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição.

Conforme já referido anteriormente, o POCP e o CIBE não se referem ao justo valor para a mensuração de activos transferidos. Os critérios, para tal mensuração de activos transferidos, são o custo de aquisição, o valor de mercado ou o valor da avaliação.

### **37.8. Perdão de Dívida e Assunção de Passivos**

Nos termos desta norma, as entidades reconhecem rédito com respeito ao perdão de dívida quando a dívida antiga deixa de satisfazer a definição de um passivo ou satisfaz os critérios para reconhecimento como um passivo, contanto que o perdão de dívida não satisfaça a definição de uma contribuição de proprietários.

O rédito proveniente de perdão de dívida é mensurado pelo justo valor da dívida perdoadada, que será normalmente a quantia escriturada da dívida perdoadada.

No POCP também o rédito deve ser reconhecido pelo valor proveniente de perdão de dívida.

---

<sup>71</sup> As transferências incluem subsídios, perdoes de dívida, multas, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie. Todos estes itens têm o atributo comum de que transferem recursos de uma entidade para uma outra sem proporcionarem em troca valor aproximadamente igual e não são impostos como definidos nesta Norma.

### **37.9. Multas, Ofertas e Doações, incluindo Bens em Espécie**

Para que se efectue o reconhecimento deve ser sempre possível satisfazer o conceito de activo e estimar o justo valor.

As ofertas e doações - que não sejam serviços em espécie - são reconhecidos como activos e rédito. No reconhecimento inicial, as ofertas e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados pelo seu justo valor à data de aquisição, que pode ser certificada por referência a um mercado activo, ou por avaliação<sup>72</sup>.

No POCP, nos casos de doações ou transferências não existe rédito e a contabilização é feita em contas de capitais próprios, nomeadamente, nas contas 576 - «Doações e 577 - «Reservas decorrentes da transferência de activos».

O reconhecimento inicial no POCP é efectuado tendo por base o valor da avaliação ou o custo histórico.

No caso de ofertas de serviços em espécie, a norma indica que devem ser reconhecidos como rédito e como um activo.

### **37.10. Divulgações**

A IPSAS requer que se façam diversas divulgações sobre os réditos de transacções de não troca nomeadamente as quantias dos réditos e transferências desagregados pelas principais classes de impostos e transferências, devendo ainda serem divulgadas as bases da mensuração.

O POCP, como já referido, não faz distinção entre transacções de troca e não troca, pelo que não existem divulgações específicas sobre estas matérias.

Acresce, ainda, que as divulgações sobre réditos, no POCP, são praticamente

---

<sup>72</sup> Uma avaliação do valor de um activo é normalmente realizada por um membro da profissão de valorização que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante. Para muitos activos, o justo valor será rapidamente determinável com referência a preços cotados num mercado activo e líquido.

inexistentes.

## **38. Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras**

### **38.1. Enquadramento**

Esta Norma exige uma comparação de quantias orçamentais e de quantias reais provenientes da execução do orçamento a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades às quais é exigido, ou que pretendam, tornar publicamente disponíveis o(s) seus(s) orçamento(s) aprovado(s) e face aos quais as entidades são publicamente responsáveis.

No decorrer da análise a esta norma, vão ser efectuadas comparações com o POCP e com a lei do enquadramento orçamental.

### **38.2. Apresentação de uma comparação de quantias orçamentadas e quantias reais**

A norma prescreve que uma entidade deve apresentar uma comparação entre as quantias orçamentadas, pelas quais é publicamente responsável e as quantias reais. A comparação das quantias orçamentadas e reais deve apresentar-se separadamente para cada nível de supervisão legislativo, como se segue:

- a) As quantias dos orçamentos original e final;
- b) As quantias reais numa base comparável; e
- c) Por meio de divulgações em nota, uma explicação das diferenças materiais entre o orçamento pelo qual a entidade é publicamente responsável e as quantias reais, sendo feita nas notas uma referência cruzada a esses documentos.

Os mapas do “Controlo do orçamental da despesa e da receita” e das “Alterações orçamentais da despesa e da receita” do POCP discriminam a informação requisitada pela IPSAS.

Os mapas do POCP têm a vantagem de ter um modelo uniforme e previamente definido, ao contrário da IPSAS.



Assim, nada obsta, em caso de adopção da IPSAS que os mapas do POCP continuem a ser utilizados, pois contêm a informação exigida pelas IPSAS.

Nos mapas das alterações orçamentais do POCP consta informação desagregada por tipo de alteração orçamental, ou seja, discriminado os valores que permitiram chegar da dotação inicial à dotação corrigida.

Nos mapas do “Controlo Orçamental” constam as quantias reais, ou, os gastos e os recebimentos efectuados em cada rubrica económica, sendo possível verificar as diferenças entre o orçamentado (Corrigido das alterações orçamentais) e o executado.

No entanto, não existe no POCP uma nota a requerer a explicação entre as diferenças materiais entre o orçamentado e o real.

Refere, ainda, a IPSAS que em muitos casos, o orçamento final e a quantia real serão os mesmos. Isto acontece porque a execução do orçamento é monitorizada ao longo do período de relato e o orçamento original progressivamente revisto para reflectir as condições em alteração.

Esta situação verifica-se igualmente no POCP, pois, o orçamento é alvo de várias alterações orçamentais que se reflectem das dotações corrigidas (despesa) ou previsões corrigidas (receita).

### **38.3. Alterações do Orçamento Original para o Final**

A norma indica que uma entidade deve apresentar uma explicação sobre se as alterações entre o orçamento original e final são uma consequência de reimputações dentro de um orçamento, ou de outros factores.

Conforme referido anteriormente, o POCP apenas exige que se apresentem os mapas da execução orçamental e das alterações orçamentais, não sendo exigidas notas explicativas que justifiquem as diferenças.

Os mapas das alterações orçamentais permite analisar as reimputações ao orçamento através das alterações orçamentais efectuadas, nomeadamente entre a dotação inicial e a dotação corrigida, pelo que parte do requisito da IPSAS já é cumprido pelo POCP.

Se as diferenças entre o orçamentado e o real derivarem de outros factores terão de ser

efectuadas notas adicionais, o que não se encontra previsto no POCP.

### **38.4. Base Comparável**

Todas as comparações de quantias orçamentadas e reais devem ser apresentadas numa base comparável com o orçamento, que será apresentada na mesma base de contabilidade (acréscimo, caixa ou outra base) e na mesma base de classificação, relata a norma.

No POCP as comparações entre o orçamentado e o real são, também, apresentadas numa base comparável, pois, têm a mesma base contabilística, ou seja, a base de caixa registada através de uma contabilidade digráfica, reflectida nas contas da classe 0 (zero) e na conta 25 – Devedores e credores pela execução do orçamento, desagregadas pelas classificações orgânica, funcional e económica<sup>73</sup>, sendo os dados da prestação de contas ilustrados nos mapas de execução orçamental.

A IPSAS permite que as entidades possam também adoptar diferentes regimes de contabilidade, o que sucede no POCP.

### **38.5. Orçamentos Plurianuais**

A IPSAS expõe que alguns governos e outras entidades aprovem e tornem publicamente disponíveis orçamentos plurianuais, em vez de orçamentos anuais separados. Convencionalmente, os orçamentos plurianuais compreendem uma série de orçamentos anuais ou de metas orçamentais anuais.

O orçamento aprovado para cada período anual do componente reflecte a aplicação das políticas orçamentais associadas ao orçamento plurianual para esse período do componente. Nalguns casos, o orçamento plurianual proporciona uma situação das cativações não usadas em qualquer único ano.

A Lei n.º 91/2001, Lei do enquadramento orçamental, refere no seu artº. 4 que:

“1-Os orçamentos dos organismos do sector público administrativo são anuais.

---

<sup>73</sup> Embora também constem desagregações por fonte de financiamento e por programas.

2-A elaboração dos orçamentos é enquadrada num quadro plurianual de programação orçamental...”

Quer isto dizer que, embora o orçamento seja anual, deve o mesmo estar enquadrado e articulado com o programa orçamental de natureza plurianual, ou seja, com o programa de governo.

### **38.6. Reconciliação de Quantias Reais numa Base Comparável e de Quantias Reais nas Demonstrações Financeiras**

De acordo com a norma, as quantias reais apresentadas numa base comparável com o orçamento devem, sempre que as demonstrações financeiras e o orçamento não sejam preparados numa base comparável, ser reconciliadas com as quantias reais que se seguem apresentadas nas demonstrações financeiras, identificando separadamente quaisquer diferenças de base, temporais e da entidade:

- Se for adoptado o regime do acréscimo, os réditos totais, os gastos totais e os fluxos líquidos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento; ou
- Se for adoptada uma base que não a do acréscimo para o orçamento, quaisquer fluxos líquidos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A reconciliação deve ser divulgada na face da demonstração da comparação do orçamento com quantias reais ou nas notas às demonstrações financeiras.

A prestação de contas na vertente da contabilidade orçamental no POCP é apresentada numa base comparável entre o orçamento e a sua execução.

Contudo, esta informação não é comparável com as DF's elaboradas na óptica da contabilidade patrimonial.

Na eventualidade de se fazer a reconciliação prevista na IPSAS, no caso do POCP, será necessário efectuar uma comparação entre os valores das rubricas económicas e os valores da contas da contabilidade patrimonial, ou seja, no caso das despesas, será

preciso efectuar, por exemplo, comparações entre as rubricas económicas e as contas de custos, imobilizado, existências e acréscimos e diferimentos.

Como tal, seria necessário criar uma tabela de equivalências entre as contas do POCP e as rubricas económicas, por forma a que se possa comparar os dados orçamentais com os dados do POCP.

De referir que a Resolução do Tribunal de Contas nº1/93, já previa os mapas com a reconciliação entre a execução orçamental e a contabilidade patrimonial.

Será, também, necessário reconciliar as diferenças temporais derivadas do período complementar, que difere da data do fecho de contas da contabilidade patrimonial.

## **39. Benefícios dos empregados**

O objectivo desta Norma é o da contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados<sup>74</sup>.

A Norma exige que uma entidade reconheça:

- Um passivo quando um empregado prestou serviço em troca de benefícios de empregados a serem pagos no futuro; e
- Um gasto quando a entidade consumir os benefícios económicos ou o potencial de serviço decorrente do serviço prestado em troca de benefícios de empregados.

### **39.1. Reconhecimento e Mensuração - Todos os Benefícios a Curto Prazo de Empregados**

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada dos benefícios a curto prazo do empregado que se espera pagar em troca desse serviço:

- Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga.

---

<sup>74</sup> Os benefícios de empregados incluem: Benefícios a curto prazo de empregados; benefícios pós emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguros de vida pós reforma e cuidados médicos pós emprego; Outros benefícios a longo prazo de empregados; Benefícios de cessação.

Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto antecipado) na medida que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em pagamentos futuros ou numa devolução de dinheiro; e

- Como um gasto<sup>75</sup>.

Verifica-se, assim, que o gasto deve ser reconhecido quando o serviço é prestado, o que se efectua também no POCP.

Relativamente a ausências não acumuladas<sup>76</sup> o custo deve ser registado quando ocorre a ausência, o que também sucede no POCP.

Quanto ao reconhecimento de pagamentos de gratificações e pagamentos de participações nos lucros, deve o custo esperado ser reconhecido no exercício a que respeita.

Às entidades abrangidas pelo POCP é, em regra, vedada a distribuição de lucros. Podem, no entanto, ser atribuídos prémios de desempenho.

Assim, verifica-se que as entidades do sector público que tenham prémios de desempenho devem reconhecer esse valor no exercício a que o prémio respeita, independentemente do prémio ser pago no exercício seguinte.

A norma exige que seja feito um reconhecimento do custo esperado, em função dos indicadores de desempenho que vão ocorrendo durante o exercício.

## **39.2. Benefícios Pós-Emprego**

Os benefícios pós-emprego incluem por exemplo:

- Benefícios de reforma, tais como pensões; e

---

<sup>75</sup> Salvo se outra Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, a IPSAS 12, “inventários” e a IPSAS 17, “Activos Fixos Tangíveis”).

<sup>76</sup> Férias, doença e incapacidade a curto prazo, maternidade ou paternidade, serviço nos tribunais e serviço militar.

- Outros benefícios pós-emprego<sup>77</sup>, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Os planos de benefícios pós-emprego podem ser classificados como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos.

A IPSAS caracteriza os seguintes planos de contribuição definida ou de benefícios definidos:

- Planos multi-empregador;
- Planos de Benefícios Definidos em que as Entidades Participantes estão sob Controlo Comum;
- Planos Estatais;
- Programas Compostos de Segurança Social;
- Benefícios segurados.

### **39.2.1. Reconhecimento e Mensuração - Planos de Contribuição Definida**

Quando um empregado tiver prestado serviço a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definida em troca desse serviço:

- Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer contribuição já paga<sup>78</sup>;

---

<sup>77</sup> Os planos de benefícios pós-emprego são classificados ou como planos de contribuição definida ou planos de benefícios definidos.

<sup>78</sup> Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativo ao serviço antes da data de balanço, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na medida em que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo a uma redução em futuros pagamentos ou numa restituição de dinheiro.

- Como um gasto<sup>79</sup>.

A contabilização dos planos de contribuição definida é simples, porque a obrigação da entidade que relata relativamente a cada período é determinada pelas quantias a serem contribuídas relativas a esse período. Consequentemente, não são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação ou o gasto e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda actuarial.

Verifica-se que, neste caso, a mensuração não apresenta diferenças face a mensuração a efectuar para os benefícios a curto prazo de empregados.

### **39.2.2. Reconhecimento e Mensuração - Planos de Benefícios Definidos**

A norma refere que a contabilização dos planos de benefícios definidos é complexa, porque são necessários pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto, existindo ainda a possibilidade de ganhos e perdas actuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas numa base descontada porque elas podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço.

Assim, a norma descreve os métodos e os pressupostos de valorização actuarial, os gastos e perdas associados e a forma como reconhecer o justo valor do plano, os reembolsos e o retorno dos activos do plano.

Em Portugal, as contribuições a efectuar para os planos de pensões são realizadas pela aplicação de uma taxa fixa que incide sobre a remuneração de cada funcionário. Sendo Os fundos são geridos por entidades públicas, nomeadamente Caixa Geral de Aposentações e Segurança Social.

Face ao exposto, verifica-se que as entidades públicas não são afectadas pelos cálculos actuariais dos planos de benefício definido. Assim, as contribuições efectuadas para os planos de pensões funcionam com as regras de mensuração previstas nos planos de contribuição definida, pois, os gastos com contribuições são normalmente reconhecidos

---

<sup>79</sup> Salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (ver, por exemplo, a NCRF 18 - Inventários, e a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis).

no período a que respeitam.

### **39.3. Divulgação**

As divulgações devem ser efectuadas apenas para os planos de benefício e contribuição definida.

Para os planos de contribuição definida deve ser divulgada a quantia reconhecida como um gasto.

Para os planos de benefício definido deve ser divulgada informação que habilite os utentes das demonstrações financeiras a avaliar a natureza dos planos de benefícios definidos e os efeitos financeiros de alterações nesses planos durante o período.

## **40. Imparidade de activos geradores de caixa**

Esta norma descreve os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um activo gerador de caixa está em imparidade e para assegurar que as perdas por imparidade sejam reconhecidas.

Os activos geradores de caixa são activos detidos com o objectivo primário de gerar um retorno comercial.

Um activo gera um retorno comercial quando seja usado de maneira consistente com a adoptada por uma entidade orientada para o lucro.

Embora o objectivo de retorno comercial não seja comum na maior parte das entidades públicas, verifica-se, no entanto, a existência de diversos casos em que há uma actividade comercial com o objectivo de se obter um “Lucro”, nomeadamente uma Universidade com sectores de negócios virados para Pós-graduações.

No que respeita a esta matéria a IPSAS é praticamente idêntica à NCRF<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> A NCRF trata da imparidade de unidades geradoras de caixa com goodwill e a IPSAS não trata desta questão.





## **41. Identificação de um Activo que possa estar em Imparidade**

Para que um activo possa estar em imparidade é necessário que a quantia escriturada do activo exceda a sua quantia de serviço recuperável, devendo para tal a entidade avaliar em cada data de relato se há qualquer indicador de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicador, a entidade deve estimar a quantia recuperável de serviço do activo.

Pretende-se, assim, assegurar que as entidades não detenham, nos seus activos, montantes que não sejam possíveis de recuperar.

As imparidades devem ser sempre testadas anualmente, inclusive os activos intangíveis com uma vida útil indefinida ou os activos intangíveis ainda não disponíveis para uso.

Para avaliar e testar se os activos estão em imparidade, uma entidade deve considerar, no mínimo, de acordo com a norma, os indicadores seguintes:

Fontes externas de informação, nomeadamente:

- Se existe evidência da obsolescência ou de danos físicos de um activo;
- Se o valor de mercado de um activo declinou significativamente em virtude de alterações adversas no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal;
- Se as taxas de juro de mercado sobre os investimentos aumentaram podendo afectar a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo provocando a diminuição da quantia recuperável do activo.

Fontes internas de informação:

- Se existe evidência da obsolescência ou de danos físicos de um activo;
- Se o activo pode tornar-se ocioso devido a planos para descontinuar ou reestruturar a unidade.

### **41.1. Mensurar a Quantia Recuperável**

Esta Norma define quantia recuperável como a mais alta do justo valor de um activo

menos os custos de vender<sup>81</sup> e o seu valor de uso<sup>82</sup>. Se uma destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está em imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.

Presume-se, assim, que a quantia escriturada corresponderá ao custo histórico do activo ou ao valor reavaliado deduzido de eventuais depreciações acumuladas e perdas de imparidade, o que na prática se traduz no valor contabilístico do activo.

## **41.2. Reconhecer e Mensurar uma Perda por Imparidade de um Activo Individual**

De acordo com a norma se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável, sendo essa redução considerada como uma perda por imparidade.

Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente no excedente ou défice, sendo a entidade obrigada a reduzir o valor desse activo e considerar a depreciação adicional, ou imparidade como gasto do próprio exercício.

A imparidade a reconhecer nos activos geradores de caixa assemelha-se, no POCP, às provisões a reconhecer por depreciações ocorridas no activo, nomeadamente as provisões para existências, sendo que a provisão constituída se o preço de mercado for inferior ao custo de aquisição ou de produção do activo.

## **41.3. Divulgações**

Devem ser divulgados os critérios para distinguir entre os activos geradores dos activos

---

<sup>81</sup> É um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso e em que não haja relacionamento entre elas, ajustado de custos incrementais que devam ser directamente atribuíveis à alienação do activo.

<sup>82</sup> Os elementos seguintes devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo: Uma estimativa dos futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter a partir do activo; As expectativas acerca de possíveis variações na quantia ou tempestividade desses futuros fluxos de caixa; O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juro corrente do mercado isenta de risco; e Outros factores, tais como falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectiriam ao apreçarem os futuros fluxos de caixa que a entidade espera obter a partir do activo.

não geradores de caixa.

Relativamente aos activos geradores de caixa a norma requer que se divulguem as imparidades reconhecidas nos resultados e as reversões ocorridas.

São, ainda, exigidas diversas divulgações por cada perda por imparidade material reconhecida ou revertida durante o período relativa a um activo gerador de caixa ou uma unidade geradora de caixa.

## **42. Agricultura**

Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

- Activos biológicos;
- Produto agrícola no ponto da colheita.

A presente norma é uma inovação relativamente ao normativo nacional, não só em relação ao POCP como também ao POC, porquanto nunca existiu qualquer referência sobre estas matérias nos dois planos de contas referidos acima.

O SNC adaptou a norma internacional de contabilidade (IAS 41) tendo o seu reflexo na NCRF 17.

A NCRF 17 é praticamente idêntica à IPSAS, sendo que a IPSAS apenas contém algumas divulgações adicionais.

### **42.1. Reconhecimento e mensuração**

O reconhecimento, de acordo com a norma, deve ser efectuado quando, e somente quando:

- A entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- Seja provável que os benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade;
- O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

De referir, ainda, que um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor<sup>83</sup> menos custos estimados no ponto de venda, e que o produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita.

Tal mensuração é o custo, nessa data, aquando da aplicação da “IPSAS 12 – Inventários”, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável.

Ou seja, de acordo com Correia (2009) a norma<sup>84</sup> prevê o reconhecimento inicial e subsequente dos activos biológicos ao justo valor menos custos de vender (o qual corresponderá, na grande maioria dos casos, ao “justo valor regulado” dado pela informação constante do Sistema de Informação de Mercados Agrícolas) à data de aquisição e à data de cada Balanço, com as respectivas variações a serem reconhecidas nos resultados. Para os produtos agrícolas colhidos dos activos biológicos, a norma prevê a mensuração inicial e subsequente ao justo valor no momento da colheita.

Dado que de acordo com a norma relativa aos inventários o reconhecimento inicial deve ser efectuado pelo custo, a presente norma assume que, para efeitos desse reconhecimento, o justo valor é equiparado ao valor do custo.

A IPSAS acrescenta, ainda, que o reconhecimento de activos biológicos resultantes de uma transacção de não troca deve ser efectuado também ao justo valor, de acordo com o critério previsto para os restantes activos biológicos.

## **42.2. Ganhos e perdas**

Conforme referido anteriormente, as variações do justo valor devem ser incluídas no resultado líquido do exercício do período em que surja.

Também um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser incluído no

---

<sup>83</sup> Se não for possível mensurar fiavelmente o justo valor o activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

<sup>84</sup> NCRF 17.

resultado líquido do período em que surja.

### **42.3. Divulgações**

A IPSAS, para além das divulgações previstas na NCRF, acrescenta ainda outras divulgações, nomeadamente:

- Deve ser efectuada uma reconciliação das mudanças entre o montante dos activos biológicos no início e no fim do período, devendo esta reconciliação incluir, entre outras, os ganhos ou perdas que derivam do justo valor menos custos de vender, aumentos devido a compras ou transacções de não troca; diminuições relacionadas com vendas.
- Devem, também, ser efectuadas divulgações relativamente aos activos biológicos que tenham sido mensurados ao custo menos qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade.

## **43. Instrumentos Financeiros – Apresentação**

### **43.1. Enquadramento**

Esta norma substitui a “IPSAS 15-Instrumentos Financeiros: Divulgação e apresentação”, baseando-se na IAS 32.

A norma estabelece os princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio.

Dado que as IPSAS 28, 29 e 30 substituíram a IPSAS 15, adaptando-as em conformidade com as IAS/IFRS, é possível encontrar matéria comparativa com a NCRF em cada uma das três IPSAS referidas.

Relativamente à NCRF refere Correia (2009) que a NCRF 27 trata do enquadramento contabilístico dos instrumentos financeiros, onde são detectadas diferenças significativas em relação ao POC e directrizes contabilísticas. A norma baseia-se em três normas do IASB, duas de apresentação e divulgação – as IAS 32 e IFRS 7 – e uma de mensuração – a IAS 39. Estas normas do IASB têm sido alvo de diversas críticas, que vão desde a sua complexidade intrínseca à utilização excessiva do critério do justo

valor, nomeadamente quanto a instrumentos transaccionados em mercados não suficientemente líquidos.

As normas referidas encontram-se, actualmente, em revisão. Atento a esta problemática, o legislador do SNC optou por elaborar uma única norma sobre instrumentos financeiros, a qual se apresenta muito menos complexa e com importantes limitações à utilização do justo valor. Por essa razão, a norma proíbe uma entidade de adoptar se optar pela utilização integral das três normas do IASB.

O POCP é omissivo quanto às matérias tratadas nesta norma.

## **43.2. Reconhecimento**

Conforme a norma, o detentor de um instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou as suas componentes, no reconhecimento inicial, como um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio de acordo com as disposições contratuais do instrumento financeiro.

Este aspecto é comum à NCRF 27.

A norma indica, ainda, que para determinar se um instrumento financeiro é um instrumento de capital próprio em detrimento de um activo ou passivo financeiro devem ser respeitadas as seguintes condições:

- Não existir qualquer obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a outra entidade e de trocar activos ou passivos financeiros com outra entidade em circunstâncias menos favoráveis para o detentor.
- Se o instrumento for ou vier a ser apresentado nos instrumentos de capital próprio do detentor é um instrumento não derivado que não inclui obrigações contratuais para o detentor de entregar os seus instrumentos de capital próprio ou um derivado que seja fixado pelo emitente, trocando um montante fixo de dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos seus instrumentos de capital próprio.

A norma descreve posteriormente vários tipos de instrumentos financeiros derivados que são de pouca aplicação prática nas entidades do sector público nacional,

nomeadamente instrumentos relacionados com opções e contratos de futuros, e quais as características que os diferencia para serem classificados como instrumento de capital próprio, em detrimento de um activo ou passivo financeiro.

De referir, ainda, que a IPSAS, tal como a NCRF, indica que se uma entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("quotas/acções próprias") devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio.

Refere ainda a norma que uma entidade não deve reconhecer qualquer ganho ou perda na demonstração de resultados decorrente de qualquer compra, venda emissão ou cancelamento de acções próprias, devendo o valor e quantidade das quotas/acções próprias ser divulgado separadamente no balanço ou nas notas ao balancete.

Relativamente aos juros, dividendos ou distribuições similares, os ganhos e perdas relacionados com os instrumentos financeiros devem ser reconhecidos como ganho ou perda nos resultados.

## **44. Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e mensuração**

Esta norma visa estabelecer princípios para o reconhecimento e mensuração dos activos e passivos financeiros, sendo uma adaptação da IAS 39.

### **44.1. Reconhecimento e Desreconhecimento**

#### **44.1.1. Reconhecimento inicial**

A IPSAS e a NCRF referem ambas que uma entidade deve reconhecer um activo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento, indica a norma.

#### **44.1.2. Desreconhecimento de activos financeiros**

Igualmente no caso do desreconhecimento de um activo ou de passivo financeiro, a IPSAS e a NCRF são idênticas ao declararem que:

No caso de activos financeiros o desreconhecimento deve ser efectuado apenas quando:



- Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram; ou
- A entidade transfere o activo financeiro;

Os passivos financeiros, por seu lado, devem ser desreconhecidos apenas quando estes se extinguem, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

## **44.2. Mensuração**

### **44.3. Mensuração inicial de activos e passivos financeiros**

Quando um activo ou um passivo financeiro é reconhecido inicialmente, uma entidade deve mensurá-lo ao seu justo valor, acrescido dos custos de transacção directamente atribuíveis à operação de aquisição, excepto se for mensurado ao justo valor com contrapartida em resultados.

A NCRF refere que se mensuração inicial do activo ou passivo financeiro for ao justo valor com contrapartida em resultados, então, neste caso, os custos de transacção não devem ser incluídos.

#### **44.3.1. Mensuração subsequente de activos e passivos financeiros**

Os activos financeiros devem ser mensurados ao justo valor, e para determinados casos específicos ao custo amortizado, e os passivos financeiros devem ser mensurados ao custo amortizado, e para certos casos específicos ao custo.

A NCRF refere que todos os activos e passivos financeiros são mensurados, em cada data de relato, quer:

- Ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade; ou
- Ao justo valor com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

Embora, também, refira casos específicos em que a mensuração apenas pode ser ao custo ou custo amortizado menos perdas por imparidade, a NCRF não distingue entre



activos e passivos financeiros.

#### **44.4. Perdas e Ganhos**

Os ganhos ou perdas derivados de uma alteração no justo valor de um activo ou passivo financeiro devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados, tal como referido, também, na NCRF.

A IPSAS caracteriza, ainda, diversos tipos de operações de cobertura e a forma como deve ser efectuado o seu reconhecimento.

#### **45. Instrumentos Financeiros – Divulgações**

Esta norma é uma adaptação da IFRS 7, providenciando para que se façam divulgações que permitam aos utilizadores das DF's compreender o impacto dos instrumentos financeiros nas DF's, e a natureza e o risco associados a esses instrumentos financeiros.

Verifica-se que a norma apenas apresenta divulgações a efectuar pelas entidades, tendo em consideração a natureza dos instrumentos financeiros que constem das DF's de cada entidade, registados de acordo com as IPSAS 28 e 29.

#### **46. Activos Intangíveis**

Esta Norma prescreve o tratamento de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas.

A NCRF e a IPSAS não têm diferenças substanciais.

A IPSAS tal como a NCRF estipula, previamente aos critérios para o reconhecimento de um activo fixo tangível, critérios de existência.

Conforme Correia (2009), para que um intangível seja capitalizável ele tem que satisfazer, primeiramente, três critérios de existência (identificabilidade, controlo e existência de benefícios económicos futuros) e, em seguida, dois critérios de reconhecimento (ser provável o influxo de benefícios económicos futuros e fiabilidade na mensuração do custo).

## 46.1. Reconhecimento e mensuração

Para que seja efectuado o reconhecimento de um item como activo intangível, a IPSAS refere que é necessário que o item satisfaça a definição de um activo intangível e os critérios de reconhecimento, definindo-se, para tal efeito, activo intangível como um activo não monetário identificável sem substância física.

Quanto aos critérios de reconhecimento é necessário que seja provável que os benefícios económicos futuros esperados, que sejam atribuíveis ao activo, fluam para a entidade e o custo ou o justo valor do activo possa ser fiavelmente mensurado.

A NCRF refere-se apenas ao custo do activo para mensuração inicial.

A IPSAS e a NCRF indicam, ainda, alguns casos particulares a ter em consideração na mensuração de activos intangíveis.

Assim no caso de aquisições separadas, o custo de um activo intangível compreende:

- O seu respectivo preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e
- Qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

Quanto aos dispêndios subsequentes num projecto de pesquisa, os mesmos devem ser reconhecidos como um gasto, quando incorridos.

Relativamente aos dispêndios de desenvolvimento que não satisfaçam os critérios de reconhecimento como activo intangível, também, devem ser reconhecidos como gastos, caso contrário devem ser adicionados à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido.

Os activos intangíveis gerados internamente devem, também, respeitar os critérios de reconhecimento, ou seja, é necessário confirmar sempre que venham a ocorrer benefícios económicos futuros e que o seu custo possa ser fiavelmente mensurado.

Ainda, no caso da troca de activos refere a IPSAS que o custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor, a não ser que nem o justo valor do activo recebido nem o

justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis<sup>85</sup>.

Relativamente ao Goodwill gerado internamente não deve o mesmo ser reconhecido como um activo.

## **46.2. Mensuração após reconhecimento**

Os modelos permitidos para mensuração após reconhecimento são idênticos aos permitidos para os activos tangíveis e para as propriedades de investimento, ou seja, deve ser utilizado o modelo de custo ou o modelo de revalorização como política contabilística.<sup>86</sup>

No POCP apenas é permitido o modelo do custo.

## **46.3. Vida útil**

A norma refere que compete a cada entidade avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil.

Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil.

Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado e um activo intangível com uma vida útil indefinida não é amortizado.

Se os activos intangíveis tiverem vidas úteis finitas, a quantia depreciable de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a

---

<sup>85</sup> O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

<sup>86</sup> Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.

sua vida útil<sup>87</sup>, tal como definido para os activos fixos tangíveis, e a amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso.

O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero.

Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado, devendo apenas ser testado quanto à imparidade.

O POCP apenas refere que determinados activos intangíveis, nomeadamente as despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.

Contudo, Grenha *et al.* (2009) relata, sobre esta temática, que como diferenças substanciais temos os casos das despesas de instalação e das despesas com investigação, que por não cumprirem a definição de activo prevista na estrutura conceptual ou por não cumprirem os critérios de reconhecimento, não é possível a sua consideração enquanto activo, sendo gastos do período em que ocorram.

## 46.4. Divulgações

No POCP, as divulgações a efectuar relativamente a activos intangíveis são bastante reduzidas, sendo apenas necessário divulgar as variações ocorridas em valor nesta classe de activos e as variações ocorridas nas amortizações destes activos.

A IPSAS é mais exigente, solicitando para além das divulgações previstas no POCP, divulgações sobre aquisições de activos intangíveis por intermédio de transacções de não troca valorizados pelo justo valor, divulgações sobre compromissos contratuais assumidos para aquisição de activos intangíveis e divulgações sobre activos intangíveis mensurados através do método de revalorização, entre outras.

---

<sup>87</sup> Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção.

## 47. Conclusões

Ao longo deste trabalho foi elaborado um projecto para a implementação de um SNC Público, tendo-se adaptado a estrutura do SNC às características da contabilidade pública, pois, consideramos, salvo melhor opinião, que o caminho correcto, para a contabilidade pública, passa pela adopção de um modelo adoptado ao SNC.

De acordo com o “Projecto de novo modelo contabilístico” da CNC, o SNC proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias.

- Citando Guimarães (2009), esta questão está intimamente ligada a dois aspectos-chave: o aumento significativo da importância que a teoria, e, em particular, a estrutura conceptual, assume no SNC relativamente ao “modelo POC”;
- O aumento da intervenção dos preparadores (v.g. Órgão de Gestão, Técnico Oficial de Contas) na definição das práticas contabilísticas e nos juízos de valor sobre os factos patrimoniais, o que se traduz numa maior subjectividade na decisão, e, por conseguinte, uma maior responsabilidade técnica e profissional.

Não obstante, o SNC optou por manter, com as devidas adaptações, alguns dos elementos existentes no POC, nomeadamente o plano de contas e um modelo único para as DF`s, evitando, assim, uma ruptura excessiva relativamente ao POC, e mantendo-se assim determinadas regras.

Igualmente o POCP assenta maioritariamente em regras, contendo à semelhança do POC, um plano de contas e as respectivas notas explicativas, referindo, ainda, as circunstâncias em que cada conta deve ser debitada ou creditada, bem como modelos “standard” de DF`s.

Embora a nível internacional a adopção integral das IPSAS, por si só, seja suficiente para adaptarmos a contabilidade pública nacional ao contexto internacional, verifica-se, no entanto, que a transição da contabilidade pública actual para as IPSAS será provavelmente mais pacífica se for adoptado o modelo do SNC, porquanto serão preservadas determinadas regras.



Assim, a adopção das IPSAS ao normativo nacional será provavelmente mais simples se for inspirada num modelo semelhante ao do SNC.

Pelas razões expostas, seguimos o modelo do SNC e adaptámos as IPSAS, analisando e comparando as normas ao actual normativo nacional.

Como resultado desta análise, verificamos que as alterações que poderão ter mais impacto ao aplicarmos as IPSAS ao normativo nacional são as seguintes:

- Apresentação das DF`s, tendo cada rubrica das DF`s referências cruzadas com respectiva informação nas notas;
- Introdução do mapa de demonstração dos fluxos de caixa, na óptica da contabilidade patrimonial;
- O conceito de aplicação retrospectiva que obriga reescrever as DF`s, em caso de erros ou alterações às políticas contabilísticas;
- Aplicação do método da percentagem do acabamento às prestações de serviços e o reconhecimento do rédito, apenas aquando da execução dos trabalhos;
- A inclusão nas existências dos “Custos com as prestação de serviços”, no caso de fornecedores de serviços;
- A possibilidade de valorização de activos ao justo valor, nomeadamente os activos fixos tangíveis, propriedades de investimento e activos intangíveis;
- O reconhecimento e teste das perdas por imparidade, nomeadamente a sua aplicação ao Goodwill, resultante da aplicação do método da equivalência patrimonial;
- Divulgação de notas para explicar as diferenças entre os valores orçamentados e os valores executados;
- Acréscimo significativo das divulgações a efectuar, que maioritariamente não se encontravam previstas no POCP.

Relativamente às principais alterações, conforme referidas acima, verifica-se que a introdução da possibilidade de valorização dos activos ao justo valor, nomeadamente os

activos fixos tangíveis e intangíveis será a que terá provavelmente maior relevância.

O custo histórico, embora possa ter maior fiabilidade, pode evidenciar alguma falta de relevância, não obstante o justo valor ser mais dispendioso e dependa da existência de mercado secundário que possa justificar os valores da avaliação, para que o mesmo se apresente fidedigno.

Igualmente as divulgações a efectuar trazem, sem dúvida, dificuldades acrescidas às entidades responsáveis pela elaboração das DF`s, sendo, no entanto, necessárias para um melhor entendimento dessas DF`s, por parte de todos os utilizadores.

A presente dissertação serve assim, primordialmente, para dar a conhecer as IPSAS e as matérias que cada uma contém.

Pretende ainda, fornecer elementos e sugestões que permitam uma reflexão sobre estas matérias, caso as IPSAS venham a ser adoptadas a um eventual “SNC público”, para que se possa construir um modelo contabilístico actualizado, e em sintonia com as práticas contabilísticas públicas internacionais.

No entanto, este modelo de “SNC público” proposto uniformiza a vertente da contabilidade patrimonial com as práticas internacionais, pois, a vertente orçamental não reúne, ainda, consenso quanto ao modelo a aplicar, isto porque vários países utilizam modelos distintos que dificultam a harmonização.

Jesus (2009) indica que, no que respeita às bases de contabilização, o IFAC-PSC identificou, em diversos estudos realizados entre 1995 e 1998, quatro bases contabilísticas geralmente utilizadas em simultâneo nos diferentes países objecto desses estudos, a saber: base de caixa, base de caixa modificada, base de acréscimo modificada e base de acréscimo completa (IFAC-PSC, 1996a, 1996b, 1998), tendo posteriormente considerado como válidas para efeitos de preparação de demonstrações financeiras, apenas a base de caixa e a base de acréscimo completa, considerando as restantes como meras situações intermédias (IFAC-PSC, 2000a).

O acima exposto demonstra a diversidade que existe ainda ao nível da contabilidade pública orçamental nos diversos países.

No entanto, verifica-se que é comum a existência dos dois modelos contabilísticos,



orçamental e patrimonial, em diversos países, carecendo a vertente orçamental ainda de alguns ajustes na prossecução da harmonização referida, partindo do pressuposto que as IPSAS já contêm as bases da harmonização da contabilidade patrimonial.

Assim, as vantagens a favor de uma harmonização da Contabilidade Pública a nível internacional são de acordo com Jesus (2009;40):

- Externalização da actividade financeira das administrações públicas, uma vez que, cada vez mais, os governos se financiam mediante a emissão de dívida pública nos mercados internacionais;
- Apoio à elaboração das Contas Nacionais, contribuindo para a sua comparabilidade, dado que estas estão na base da determinação e controlo de agregados importantes da Contabilidade Nacional, como défice ou a dívida pública;
- Necessidade de informação financeira por parte de organizações internacionais, como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional ou o Banco Europeu de Investimentos, com o propósito de avaliar o grau de risco das instituições públicas a quem concedem empréstimos;
- Aceitação generalizada dos PCGA no contexto internacional, para que instituições supranacionais, como a OCDE ou a UE, tenham um marco referencial nesta área, também útil para impulsionar a modernização dos sistemas contabilísticos nos países menos desenvolvidos.

Sendo ainda referidos os factores impulsionadores para a harmonização no âmbito da União Europeia, dos quais realçamos os seguintes:

- Necessidade de estabelecer comparações entre os diferentes países, no que respeita à informação proporcionada pelos sistemas contabilísticos públicos, os quais constituem o ponto de partida para a comparabilidade dos dados fornecidos por cada país relativamente aos padrões estabelecidos no Tratado de Maastricht;
- Excessiva importância que o enquadramento legal exerce na contabilidade pública, por força do papel predominante do orçamento e das normas que o





regulamentam;

- Necessidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas dos vários Estados membros, para que se possa obter um quadro da posição financeira de toda a EU;
- Necessidade de dar um tratamento equitativo aos subsídios e às dívidas dos diversos Estados-membros, no âmbito da contabilidade nacional e no âmbito da contabilidade pública a nível nacional, para que, por exemplo, a utilização de fundos comunitários seja mais transparente.

Verifica-se que com a harmonização internacional da contabilidade pública existem vantagens acrescidas na comparabilidade e informação e na facilidade com que se pode efectuar essa comparação devido essencialmente a essa mesma uniformização de critérios. Como tal, optámos por manter inalterado a vertente da contabilidade orçamental, assumindo integralmente o exposto no POCP, sobre esta matéria.

Aqui, e pelo presente trabalho, deixamos um pequeno contributo para a contabilidade pública nacional.

## 48. Referências Bibliográficas

CAIADO António C. Pires, PINTO, Ana calado, 2002, Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública, Áreas Editora.

CAIADO, António C. Pires, 2004, A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E AS NORMAS DA IFAC, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006

CAIADO, António C. Pires, GIL, Primavera M. Daniel, 2004a, Metodologias de elaboração dos fluxos de caixa, Áreas Editora.

CAIADO António C. Pires , 2006a, O POCP e a Estrutura Conceptual, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006

CAIADO António C. Pires , 2006b, Os movimentos da conta 25 do POCP e a normalização contabilística, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006

CAIADO António C. Pires , 2006c, A contabilidade pública, novos desafios, <http://www.min-financas.pt/cncap/index.htm> em 01/07/2006

CARRAPIÇO Jorge, 2010, Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 129, de Dezembro em SNC-Contratos de Construção.

CARVALHO João, PRADA Lourdes Torres, MARTINEZ Vicente Pina, 1999, Temas de Contabilidade Pública, Rei dos Livros Editora.

CARVALHO João, RUA Susana Catarino, Estrutura Conceptual, 2006, Publisher Team Editora.

Chan, James. L. (2003), Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money and Management, 13-20, January.

CNC, Projecto de novo modelo contabilístico, [http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc\\_divulg\\_SNC.htm](http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_divulg_SNC.htm).

CORREIA Luísa Anacoreta, 2009, Revista Revisores Auditores jul/set 2009.

DOMINGOS, Alexandra Margarida C. R., DOMINGOS Rui Manuel Delgado, ARSÉNIO, Sílvia Marina Fialho, 2010, Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 119, de Fevereiro em Acontecimentos após data de balanço - análise da NCRF 24.

Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho.

Decreto-Lei n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro.

Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho.

Decreto-Lei n.º 410/89 , de 21 de Novembro.



Decreto-Lei nº. 232/97 de 03 de Setembro.

FEE – Fédération Des Experts Comptables Européens, 2006a, Accrual Accounting for More Effective Public Policy.

FEE – Fédération Des Experts Comptables Européens, 2006b, Better Financial Information for Better Decision Making.

FEE – Fédération Des Experts Comptables Européens, 2007, Accrual accounting in the public sector.

FEE – Fédération Des Experts Comptables Européens, 2008, Third Joint European Commission/FEE Conference, Modernising Accounting in the Public Sector, Accrual accounting: where are we and where to go next?

FRADE, Carlos M., 2003, Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado, Áreas Editora SA.

GONÇALVES, Susana M. de Oliveira e Silva, 2007, A consolidação de contas da Administração Pública: Enquadramento teórico e análise empírica, Universidade do Minho, Tese de Mestrado.

GRENHA, Carlos, CRAVO, Domingos, BAPTISTA, Luís, PONTES, Sérgio, 2009, Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística, Edição da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, 2005, As Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e a Fiscalidade, Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 4, de Dezembro de 2005, pp. 46 e Boletim APECA n.º 123, 4.º Trimestre de 2005, pp. 5-23.

#### **IFAC Studies:**

- Reconhecimentos de activos (Study 5) 1995;
- Accounting for and Reporting Liabilities(Study 6) 1995;
- Definition and Recognition of Revenues (Study 9);
- Definition and Recognition of Expenses/Expenditures (Study 10); e
- Government Financial Reporting (May 2000 Study 11).
- Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Study 14) December 2003);
- Preface to international public sector accounting standards (2006).

#### **IFAC IPSAS**



- IPSAS 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras.
- IPSAS 2 - Demonstrações de Fluxos de Caixa.
- IPSAS 3 - Excedente ou Défice Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações em Políticas Contabilísticas.
- IPSAS 4 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio.
- IPSAS 5 - Custos de Empréstimos Obtidos.
- IPSAS 6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas.
- IPSAS 7 - Contabilização de Investimentos em Associadas.
- IPSAS 8 - Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos.
- IPSAS 9 - Rédito de Transacções de Troca.
- IPSAS 10 - Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias.
- IPSAS 11 - Contratos de Construção.
- IPSAS 12 – Inventários.
- IPSAS 13 – Locações.
- IPSAS 14 - Acontecimentos Após a Data de Relato.
- IPSAS 15 - Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.
- IPSAS 16 - Propriedades de Investimento.
- IPSAS 17 - Activos Fixos Tangíveis.
- IPSAS 18 - Relato por Segmentos.
- IPSAS 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.
- IPSAS 20 - Divulgações de Partes Relacionadas.
- IPSAS 21 - Imparidade de Activos não Geradores de Caixa.
- IPSAS 22 - Divulgação de Informação Financeira acerca do Sector do Governo Geral.
- IPSAS 23 - Rédito de Transacções de Não Troca (Impostos e Transferências).
- IPSAS 24 - Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras.



- IPSAS 25 - Benefícios dos empregados.
- IPSAS 26 - Imparidade de activos geradores de caixa.
- IPSAS 27 – Agricultura.
- IPSAS 28 - Instrumentos Financeiros – Apresentação.
- IPSAS 29 - Instrumentos Financeiros - Reconhecimento e mensuração.
- IPSAS 30 - Instrumentos Financeiros – Divulgações.
- IPSAS 31 - Activos Intangíveis.

JESUS, Maria Antónia Jorge, 2009, A contabilidade pública e a contabilidade nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal. Lisboa: ISCTE, Tese de doutoramento.

Lei 8/90, de 20 de Fevereiro.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro.

Lei 91/2001, de 20 de Agosto.

RODRIGUES, JoséMiguel, 2009, compilação do Sistema de Normalização Contabilística, 2ª edição, Áreas Editora.

RODRIGUES, João, 2009a, Sistema de Normalização Contabilística Explicado, Porto Editora.

TEIXEIRA, Ana Bela de Sousa Delicado, 2009, em a “Contabilidade como sistema de informação nas Instituições do Ensino Superior de Ciências Empresariais”, Doutoramento em Gestão de empresas, especialidade – Contabilidade, Universidade Aberta.



## 49. ANEXOS

### 49.1. Anexo 1 – Código de Contas para o SNCP

#### 2 - Código de Contas

##### 1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS \*

###### 11 Caixa

###### 111 Caixa A

###### 118 Fundo de maneo

###### 119 Transferências de caixa

###### 12 Depósitos à ordem

###### 13 Outros depósitos bancários

###### 13 Contas no Tesouro

Manutenção da conta de Fundo de maneo DL91/2001

###### 14 Outros instrumentos financeiros \*

###### 141 Derivados

###### 1411 Potencialmente favoráveis

###### 1412 Potencialmente desfavoráveis

###### 142 Instrumentos financeiros detidos para negociação

###### 1421 Activos financeiros

###### 1422 Passivos financeiros

###### 143 Outros activos e passivos financeiros (justo valor através dos resultados)

###### 1431 Outros activos financeiros

###### 1432 Outros passivos financeiros

Embora não seja objectivo das entidades abrangidas pelo poep o investimento em activos ou passivos financeiros de curto prazo, este tipo de operações pode suceder estando previsto estas operações nomeadamente e na res. no DL 26/2002, pelo que deve manter-se a classificação do SNC

##### 2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR \*

Manteve-se uma nomenclatura idêntica à do POCP. Contudo, a IPSAS 1 refere que a demonstração da posição financeira deve conter as seguintes contas de terceiros: Recuperáveis de transacções de não troca; Contas a receber de transacções de troca; Contas a pagar de transacções comerciais e impostos e transferências a pagar. Podendo ainda ser acrescentadas contas relativas às partes relacionadas, entre outras.

###### 21 Clientes \*

###### 211 Clientes, contribuintes e utentes gerais

###### 211 Clientes c/c

###### 212 Contribuintes, c/c

###### 213 Utentes, c/c

###### 2111 Clientes gerais

###### 212 Clientes, contribuintes e utentes gerais - Consolidados

###### 2112 Clientes - empresa mãe

###### 2113 Clientes - empresas subsidiárias

###### 2114 Clientes - empresas associadas

###### 2115 Clientes - empreendimentos conjuntos

###### 2116 Clientes - outras partes relacionadas

.....

###### 213 Clientes, contribuintes e utentes - títulos a receber

###### 2121 Clientes gerais

###### 214 Clientes, contribuintes e utentes - títulos a receber consolidados

###### 2122 Clientes - empresa mãe

###### 2123 Clientes - empresas subsidiárias

###### 2124 Clientes - empresas associadas

###### 2125 Clientes - empreendimentos conjuntos

###### 2126 Clientes - outras partes relacionadas

.....

###### 218 Adiantamentos de Clientes, contribuintes e utentes

###### 219 Perdas por imparidade acumuladas \*

###### 22 Fornecedores \*

###### 221 Fornecedores c/c

###### 2211 Fornecedores gerais

###### 2212 Fornecedores - empresa-mãe

###### 2213 Fornecedores - empresas subsidiárias

###### 2214 Fornecedores - empresas associadas

###### 2215 Fornecedores - empreendimentos conjuntos

###### 2216 Fornecedores - outras partes relacionadas

.....

###### 222 Fornecedores - títulos a pagar

###### 2221 Fornecedores gerais

###### 2222 Fornecedores - empresa-mãe

###### 2223 Fornecedores - empresas subsidiárias

###### 2224 Fornecedores - empresas associadas

###### 2225 Fornecedores - empreendimentos conjuntos

###### 2226 Fornecedores - outras partes relacionadas

###### 225 Facturas em recepção e conferência \*

....

###### 228 Adiantamentos a fornecedores \*

###### 229 Perdas por imparidade acumuladas \*

###### 23 Pessoal

###### 231 Remunerações a pagar \*

###### 2311 Aos órgãos sociais

###### 2312 Ao pessoal

###### 232 Adiantamentos

###### 2321 Aos órgãos sociais

###### 2322 Ao pessoal

.....

###### 237 Cauções

###### 2371 Dos órgãos sociais

###### 2372 De pessoal

###### 238 Outras operações

###### 2381 Com os órgãos sociais

###### 2382 Com o pessoal

.....

###### 239 Perdas por imparidade acumuladas \*

###### 24 Estado e outros entes públicos \*

###### 241 Imposto sobre o rendimento \*

###### 242 Retenção de impostos sobre rendimentos \*

###### 243 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) \*

###### 2431 IVA - Suportado

###### 2432 IVA - Dedutível

###### 2433 IVA - Liquidado

###### 2434 IVA - Regularizações

###### 2435 IVA - Apuramento

###### 2436 IVA - A pagar

###### 2437 IVA - A recuperar

###### 2438 IVA - Reembolsos pedidos

###### 2439 IVA - Liquidações oficiais

###### 244 Outros impostos

###### 245 Contribuições para a Segurança Social

###### 246 Tributos das autarquias locais

....

###### 248 Outras tributações

.....

###### 25 Financiamentos obtidos

###### 251 Instituições de crédito e sociedades financeiras

###### 2511 Empréstimos bancários

###### 2512 Descontos bancários

###### 2513 Locações financeiras

.....

###### 252 Mercado de valores mobiliários

###### 2521 Empréstimos por obrigações \*

.....

###### 253 Participantes de capital

###### 2531 Empresa mãe - Suprimentos e outros mútuos

###### 2532 Outros participantes - Suprimentos e outros mútuos

.....

###### 251 Em moeda nacional:

###### 2511 De curto prazo:

###### 25111 Dívida titulada:

###### 251111 Certificados de aforro:

###### 251112 Bilhetes do Tesouro:

###### 251113 Obrigações do Tesouro:



|                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 251114 Outros.                                                                                                                                                      |
| 2512 Dívida não titulada.                                                                                                                                           |
| 25121 De médio e longo prazos:                                                                                                                                      |
| 251211 Dívida titulada.                                                                                                                                             |
| 251212 Obrigações do Tesouro.                                                                                                                                       |
| 251213 Outros.                                                                                                                                                      |
| 25131 Dívida não titulada.                                                                                                                                          |
| 252 Em moeda estrangeira:                                                                                                                                           |
| 2521 De curto prazo:                                                                                                                                                |
| 25211 Dívida titulada.                                                                                                                                              |
| 2522 Dívida não titulada.                                                                                                                                           |
| 2531 De médio e longo prazos:                                                                                                                                       |
| 25311 Dívida titulada.                                                                                                                                              |
| 25312 Dívida não titulada.                                                                                                                                          |
| ...                                                                                                                                                                 |
| 254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos                                                                                                            |
| .....                                                                                                                                                               |
| 258 Outros financiadores                                                                                                                                            |
| ...                                                                                                                                                                 |
| Pode manter-se a estrutura existente no POCP, uma vez, que esta também não era igual ao POC tendo, por isso, sido já ajustada às especificidades do sector público. |
| 26 Accionistas/sócios                                                                                                                                               |
| 261 Accionistas e/ subscrição *                                                                                                                                     |
| 262 Quotas não liberadas *                                                                                                                                          |
| 263 Adiantamentos por conta de lucros                                                                                                                               |
| 264 Resultados atribuídos                                                                                                                                           |
| 265 Lucros disponíveis                                                                                                                                              |
| 266 Empréstimos concedidos — empresa-mãe                                                                                                                            |
| ...                                                                                                                                                                 |
| 268 Outras operações                                                                                                                                                |
| 269 Perdas por imparidade acumuladas *                                                                                                                              |
| 26 Devedores e credores pela execução do orçamento *:                                                                                                               |
| 261 Devedores pela execução do orçamento *:                                                                                                                         |
| 2611 Orçamento do exercício.                                                                                                                                        |
| 2612 Orçamentos de exercícios findos.                                                                                                                               |
| 262 Credores pela execução do orçamento*:                                                                                                                           |
| 2621 Orçamento do exercício.                                                                                                                                        |
| 2622 Orçamentos de exercícios findos:                                                                                                                               |
| 26221 Período complementar*.                                                                                                                                        |
| 27 Outras contas a receber e a pagar                                                                                                                                |
| 271 Fornecedores de investimentos *                                                                                                                                 |
| 2711 Fornecedores de investimentos - contas gerais                                                                                                                  |
| 2712 Facturas em recepção e conferência *                                                                                                                           |
| 2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos *                                                                                                                |
| 272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica) *                                                                                                  |
| 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos                                                                                                                        |
| 27211 Juros a receber.                                                                                                                                              |
| 27212 Outros acréscimos de proveitos.                                                                                                                               |
| 2722 Credores por acréscimos de gastos                                                                                                                              |
| 27221 Seguros a liquidar.                                                                                                                                           |
| 27222 Remunerações a liquidar *.                                                                                                                                    |
| 27223 Juros a liquidar.                                                                                                                                             |
| 27224 Outros acréscimos de custos.                                                                                                                                  |
| 273 Benefícios pós-emprego *                                                                                                                                        |
| 274 Impostos diferidos *                                                                                                                                            |
| 2741 Activos por impostos diferidos                                                                                                                                 |
| 2742 Passivos por impostos diferidos                                                                                                                                |
| 275 Credores por subscrições não liberadas *                                                                                                                        |

|                                            |
|--------------------------------------------|
| 276 Adiantamentos por conta de vendas *    |
| ....                                       |
| 278 Outros devedores e credores            |
| 279 Perdas por imparidade acumuladas       |
| 28 Diferimentos                            |
| 281 Gastos a reconhecer                    |
| .....                                      |
| 2816 Descontos de emissão de obrigações.   |
| 2817 Diferenças de câmbio desfavoráveis *. |
| 2819 Outros custos diferidos.              |
| 282 Rendimentos a reconhecer               |
| ...                                        |
| 2828 Diferenças de câmbio favoráveis*.     |
| 28280 Outros rendimentos diferidos..       |

Os acréscimos e diferimentos deixam de estar integralmente numa conta, passando os acréscimos para "Contas a receber ou a pagar" e os diferimentos para uma conta denominada "Diferimentos".

Optou-se por acrescentar a desagregação existente no POCP limitando parcialmente a liberdade existente na criação de subcontas. Retiramos, no entanto, da conta de "Diferimentos-Rendimentos a reconhecer" a desagregação de "Subsídio para investimentos", existente no POCP, que passa a integrar as contas do fundo patrimonial.

|                                                   |
|---------------------------------------------------|
| 29 Provisões *                                    |
| 291 Impostos                                      |
| 292 Garantias a clientes                          |
| 293 Processos judiciais em curso                  |
| 294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais |
| 295 Matérias ambientais                           |
| 296 Contratos onerosos                            |
| 297 Reestruturação                                |
| 298 Outras provisões                              |

### 3 INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS \*

|                                                  |
|--------------------------------------------------|
| 31 Compras                                       |
| 311 Mercadorias                                  |
| 312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo   |
| 313 Activos biológicos                           |
| .....                                            |
| 317 Devoluções de compras                        |
| 318 Descontos e abatimentos em compras           |
| 32 Mercadorias                                   |
| ....                                             |
| 325 Mercadorias em trânsito                      |
| 326 Mercadorias em poder de terceiros            |
| ....                                             |
| 329 Perdas por imparidade acumuladas             |
| 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo    |
| 331 Matérias-primas                              |
| 332 Matérias subsidiárias                        |
| 333 Embalagens                                   |
| 334 Materiais diversos                           |
| 335 Matérias em trânsito                         |
| ....                                             |
| 339 Perdas por imparidade acumuladas             |
| 34 Produtos acabados e intermédios               |
| ....                                             |
| 346 Produtos em poder de terceiros               |
| ....                                             |
| 349 Perdas por imparidade acumuladas             |
| 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos |



351 Subprodutos  
352 Desperdícios, resíduos e refugos  
.....  
359 Perdas por imparidade acumuladas  
36 Produtos e trabalhos em curso  
37 Activos biológicos  
371 Consumíveis  
3711 Animais  
3712 Plantas  
372 De produção  
3721 Animais  
3722 Plantas  
.....  
38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos  
382 Mercadorias  
383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo  
384 Produtos acabados e intermédios  
385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos  
386 Produtos e trabalhos em curso  
387 Activos biológicos \*  
39 Adiantamentos por conta de compras \*

Tendo em consideração que o POCP não faz qualquer ajustamento em relação ao POC para esta classe, então assumimos que o SNCP pode ficar igual ao SNC relativamente às contas da classe 3.

4 INVESTIMENTOS \*

411 Investimentos financeiros \*

4111 Partes de capital:  
4112 Obrigações e títulos de participação:  
.....  
4114 Investimentos em imóveis \*:  
4141 Terranos e recursos naturais:  
4142 Edifícios e outras construções:  
.....  
411 Investimentos em subsidiárias  
4111 Participações de capital— método da equivalência patrimonial  
4112 Participações de capital— outros métodos  
4113 Empréstimos concedidos  
.....  
412 Investimentos em associadas  
4121 Participações de capital— método da equivalência patrimonial  
4122 Participações de capital— outros métodos  
4123 Empréstimos concedidos  
.....  
413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas  
4131 Participações de capital— método da equivalência patrimonial  
4132 Participações de capital— outros métodos  
4133 Empréstimos concedidos  
.....  
414 Investimentos neutras empresas  
4141 Participações de capital  
4142 Empréstimos concedidos  
.....  
415 Outros investimentos financeiros  
4151 Detidos até à maturidade  
4151 Depósitos em instituições financeiras \*  
4152 Títulos de dívida pública.  
4153 Fundos  
.....  
4158 Outros  
.....  
419 Perdas por imparidade acumuladas \*

Para os investimentos financeiros consideramos também que deve manter-se uma desagregação de contas idêntica à do POCP, que considera as especificidades do sector público. Toda a terminologia do SNC relativa a investimentos em empresas deve assim ser eliminada.

42 Propriedades de investimento  
421 Terranos e recursos naturais  
422 Edifícios e outras construções  
.....  
426 Outras propriedades de investimento  
.....  
428 Depreciações acumuladas  
429 Perdas por imparidade acumuladas \*  
43 Activos fixos tangíveis  
431 Terranos e recursos naturais  
432 Edifícios e outras construções  
433 Equipamento básico  
434 Equipamento de transporte  
435 Equipamento administrativo  
436 Equipamentos biológicos \*  
437 Outros activos fixos tangíveis  
438 Depreciações acumuladas  
439 Perdas por imparidade acumuladas \*  
44 Activos intangíveis  
441 Goodwill  
442 Projectos de desenvolvimento \*  
443 Programas de computador  
444 Propriedade industrial  
.....  
446 Outros activos intangíveis  
.....  
448 Amortizações acumuladas  
449 Perdas por imparidade acumuladas \*  
45 Investimentos em curso  
451 Investimentos financeiros em curso  
452 Propriedades de investimento em curso  
453 Activos fixos tangíveis em curso  
454 Activos intangíveis em curso  
455 Adiantamentos por conta de investimentos \*  
.....  
459 Perdas por imparidade acumuladas \*  
46 Activos não correntes detidos para venda \*  
.....  
469 Perdas por imparidade acumuladas \*

#### 47 Bens do domínio público

471 Terranos e recursos naturais.  
472 Edifícios.  
473 Outras construções e infra-estruturas.  
474 Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar.  
475 Bens do património histórico, artístico e cultural.  
476 Outros bens de domínio público.

Nesta classe apenas foi acrescentada a conta relativa a bens do domínio público, dado que relativamente a esta classe, também não existiam grandes alterações do POCP relativamente ao POC. Salvo o acréscimo dos bens de domínio público manteve-se a estrutura do SNC.

#### 5 CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS \*

51 Capital \*  
52 Ações (quotas) próprias \*  
521 Valor nominal  
Classe 5 Fundo patrimonial  
51 Património.

Manteve-se a designação do POCP, embora a IPSAS designe esta classe por Activo líquido/Capital próprio





## 522 Descontos e prémios

....

## 53 Outros instrumentos de capital própria\*

....

## 54 Prémios de emissão

....

## 55 Reservas

### 551 Reservas legais

### 552 Outras reservas

#### 5521 Reservas estatutárias

#### 5522 Reservas contratuais

#### 5524 Reservas livres

.....

## 56 Resultados transitados

## 57 Ajustamentos em activos financeiros

### 571 Relacionados com o método da equivalência patrimonial

#### 5711 Ajustamentos de transição

#### 5712 Lucros não atribuídos

#### 5713 Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas

.....

## 579 Outros

## 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis

### 581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais

### 582 Excedentes de revalorização

#### 5811 Antes de imposto sobre o rendimento

#### 5812 Impostos diferidos

.....

### 589 Outros excedentes

#### 5891 Antes de imposto sobre o rendimento

#### 5892 Impostos diferidos

## 59 Outras variações no fundo patrimonial

### 591 Diferenças de conversão de demonstrações financeiras

### 592 Ajustamentos por impostos diferidos

### 593 Subsídios\*

### 594 Doações

### 595 Reservas decorrentes da transferência de activos \*

.....

## 599 Outras

Mantiveram-se todas as contas existentes no POCP, sendo alterada apenas a terminologia de determinadas contas, que eram iguais às do POC e que agora se alteraram nomeadamente a conta "57-Ajustamentos em activos financeiros". Acrescentou-se ainda a conta "58-Excedentes de revalorização", que pode resultar da aplicação do justo valor a determinados activos".

## 6 GASTOS

### 61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

#### 611 Mercadorias

#### 612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo

#### 613 Activos biológicos (compras)

#### 62 Fornecimentos e serviços externos

#### 621 Subcontratos

#### 622 Serviços especializados

#### 6221 Trabalhos especializados

#### 6222 Publicidade e propaganda

#### 6223 Vigilância e segurança

#### 6224 Honorários

#### 6225 Comissões

#### 6226 Conservação e reparação

.....

## 628 Outros

## 623 Materiais

### 6231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

### 6232 Livros e documentação técnica

### 6233 Material de escritório

### 6234 Artigos para oferta

....

## 6238 Outros

### 624 Energia e fluidos

#### 6241 Electricidade

#### 6242 Combustíveis

#### 6243 Água

....

## 6248 Outros

### 625 Deslocações, estadas e transportes

#### 6251 Deslocações e estadas

#### 6252 Transportes de pessoal

#### 6253 Transportes de mercadorias

....

## 6258 Outros

### 626 Serviços diversos

#### 6261 Rendas e alugueres

#### 6262 Comunicação

#### 6263 Seguros

#### 6264 Royalties

#### 6265 Contencioso e notariado

#### 6266 Despesas de representação

#### 6267 Limpeza, higiene e conforto

#### 6268 Outros serviços

### 63 Gastos com o pessoal

#### 631 Remunerações dos órgãos sociais

#### 631 Remunerações dos membros dos órgãos directivos

#### 632 Remunerações do pessoal

#### 6321 Remunerações base do pessoal

##### 63211 Pessoal dos quadros

##### 63212 Pessoal com contrato a termo certo

##### 63213 Pessoal em qualquer outra situação

#### 633 Suplementos de remunerações

##### 6331 Trabalho extraordinário

##### 6332 Trabalho em regime de turnos\*

##### 6333 Abono para falhas

##### 6334 Subsídio de refeição

##### 6335 Ajudas de custo

##### 6336 Vestuário e artigos pessoais

##### 6337 Alimentação e alojamento

##### 6338 Outros suplementos

#### 634 Prestações sociais directas \*

##### 6341 Abono de família

##### 6342 Prestações complementares de abono de família

##### 6343 Outras prestações de acção social\*

#### 633 Benefícios pós-emprego

#### 6331 Prémios para pensões

#### 6332 Outros benefícios

#### 634 Indemnizações

#### 635 Encargos sobre remunerações

##### 6351 Assistência na doença dos funcionários públicos

##### 6352 Segurança social dos funcionários públicos

##### 6353 Segurança social - Regime geral

##### 6358 Outros encargos sobre remunerações

#### 636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais

#### 637 Gastos de acção social

#### 638 Outros gastos com o pessoal

##### 6381 Despesas de saúde

##### 6382 Seguros de saúde



Mantivemos a desagregação existente no POCP, pois, a desagregação existente no POCP é específica para o mesmo.

64 Gastos de depreciação e de amortização

641 Propriedades de investimento

642 Activos fixos tangíveis

643 Activos intangíveis

64 Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais:

641 Transferências correntes concedidas \*

642 Subsídios correntes concedidos \*

643 Prestações sociais \*

...

648 Outras.

O SNC suprimiu a antiga conta "63-Impostos" transferindo-a para uma conta residual. Esta conta é utilizada no POCP para as transferências e subsídios (conta específica do POCP), sendo substituída no SNC por gastos com o pessoal. Além disso foram criadas novas contas relacionadas com imparidades e reduções do justo valor. Estas novas contas, ao serem adaptadas ao SNCP impedem a criação de uma nomenclatura própria para as transferências e subsídios. Assim, optou-se integrar a conta 64 na 65, ficando a conta 64 com a nomenclatura relativa às transferências e subsídios.

65 Gastos de depreciação e de amortização

651 Propriedades de investimento

652 Activos fixos tangíveis

653 Activos intangíveis

654 Bens de domínio público

652 Perdas por imparidade

6521 Em dívidas a receber

65211 Clientes, contribuintes e utentes

65212 Outros devedores

653 Em inventários

654 Em investimentos financeiros

655 Em propriedades de investimento

656 Em activos fixos tangíveis

657 Em activos intangíveis

658 Em investimentos em curso

659 Em activos não correntes detidos para venda

6510 Bens de domínio público

66 Perdas por reduções de justo valor

661 Em instrumentos financeiros

662 Em investimentos financeiros

663 Em propriedades de investimento

664 Em activos biológicos

67 Provisões do período \*

671 Impostos

672 Garantias a clientes

673 Processos judiciais em curso

674 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

675 Matérias ambientais

676 Contratos onerosos

677 Reestruturação

678 Outras provisões

68 Outros gastos e perdas

681 Impostos

6811 Impostos directos

6812 Impostos indirectos

6813 Taxas

682 Descontos de pronto pagamento concedidos

683 Dívidas incobráveis \*

684 Perdas em inventários \*

6841 Sinistros

6842 Quebras

.....

6848 Outras perdas

685 Gastos e perdas em subsidiárias, ass. e empr. Conjuntos

6851 Cobertura de prejuízos

6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial \*

6853 Alienações

.....

6858 Outros gastos e perdas

686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros \*

6861 Cobertura de prejuízos

6862 Alienações

.....

6868 Outros gastos e perdas

.....

687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros

6871 Alienações

6872 Sinistros

6873 Abates

6874 Gastos em propriedades de investimento

.....

6878 Outras gastos e perdas

688 Outros \*

6881 Correções relativas a períodos anteriores

6882 Donativos

6883 Quotizações

6884 Ofertas e amostras de inventários

~~6885 Insuficiência da estimativa para impostos~~

6886 Perdas em instrumentos financeiros \*

.....

6888 Outros não especificados

69 Gastos e perdas de financiamento

691 Juros suportados

6911 Juros de financiamentos obtidos

.....

6918 Outros juros

692 Diferenças de câmbio desfavoráveis

6921 Relativas a financiamentos obtidos

.....

6928 Outras

.....

698 Outros gastos e perdas de financiamento

6981 Relativos a financiamentos obtidos

.....

6988 Outros

7 RENDIMENTOS \*

71 Vendas e Prestações de serviços

711 Mercadorias

7112 Produtos acabados e intermédios

7113 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

7114 Activos biológicos

...

716 IVA das vendas com imposto incluído

7117 Devoluções de vendas

718 Descontos e abatimentos em vendas

712 Prestações de serviços \*



7121 Serviço A

7122 Serviço B

.....

7125 Serviços secundários

726 IVA dos serviços com imposto incluído

.....

728 Descontos e abatimentos

72 Impostos e taxas

721 Impostos directos

722 Impostos indirectos

723 Contribuições para a segurança social

724 Taxas, multas e outras penalidades

725 Reembolsos e restituições

726 Amortizações

728 Outros

Ao contrário do SNC, integraram-se as contas 71 e 72, na conta 71, e à semelhança do POCP, a conta 72 passa a ser utilizada para os "Impostos e Taxas"

73 Variações nos inventários da produção

731 Produtos acabados e intermédios

732 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos

733 Produtos e trabalhos em curso

734 Activos biológicos

74 Trabalhos para a própria entidade

741 Activos fixos tangíveis

742 Activos intangíveis

743 Propriedades de investimento

744 Activos por gastos diferidos

.....

75 Subsídios à exploração

751 Subsídios do Estado e outros entes públicos

752 Subsídios de outras entidades

75 Transferências e subsídios obtidos:

751 Transferências - Tesouro\*

752 Transferências correntes obtidas\*

753 Subsídios correntes obtidos

Ver transferências de capital nos capitais próprios

76 Reversões

761 De depreciações e de amortizações

7611 Propriedades de investimento

7612 Activos fixos tangíveis

7613 Activos intangíveis

762 De perdas por imparidade

7621 Em dívidas a receber

76211 Clientes, contribuintes e utentes

76212 Outros devedores

7622 Em inventários

7623 Em investimentos financeiros

7624 Em propriedades de investimento

7625 Em activos fixos tangíveis

7626 Em activos intangíveis

7627 Em investimentos em curso

7628 Em activos não correntes detidos para venda

763 De provisões

7631 Impostos

7632 Garantias a clientes

7633 Processos judiciais em curso

7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais

7635 Matérias ambientais

7636 Contratos onerosos

7637 Reestruturação

7638 Outras provisões

.....

77 Ganhos por aumentos de justo valor

771 Em instrumentos financeiros

772 Em investimentos financeiros

773 Em propriedades de investimento

774 Em activos biológicos

78 Outros rendimentos e ganhos

781 Rendimentos suplementares

7811 Serviços sociais

7812 Aluguer de equipamento

7813 Estudos, projectos e assistência tecnológica

7814 Royalties

7815 Desempenho de cargos sociais noutras empresas

7816 Outros rendimentos suplementares

782 Descontos de pronto pagamento obtidos

783 Recuperação de dívidas a receber

784 Ganhos em inventários

7841 Sinistros

7842 Sobras

7848 Outros ganhos

785 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, asso.e empr. conjuntos

7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial \*

7852 Alienações

7858 Outros rendimentos e ganhos

786 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros

7861 Diferenças de câmbio favoráveis

7862 Alienações

7868 Outros rendimentos e ganhos

787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros

7871 Alienações

7872 Sinistros

7873 Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimen

.....

7878 Outros rendimentos e ganhos

788 Outros \*

7881 Correções relativas a períodos anteriores

7882 Excesso da estimativa para impostos

7883 Imputação de subsídios para investimentos

7883 Transferências de capital obtidas\*

7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros \*

7885 Restituição de impostos

7888 Outros não especificados

79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

791 Juros obtidos

7911 De depósitos

7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos

7913 De financiamentos concedidos a ass. e empr. conjuntos

7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias

7915 De financiamentos obtidos

7918 De outros financiamentos concedidos

792 Dividendos obtidos

7921 De aplicações de meios financeiros líquidos

7922 De associadas e empreendimentos conjuntos

7923 De subsidiárias

.....

7928 Outras

.....

798 Outros rendimentos similares

.....

8 RESULTADOS

81 Resultado líquido do período

811 Resultado antes de impostos \*

812 Imposto sobre o rendimento do período

8121 Imposto estimado para o período \*

8122 Imposto diferido

818 Resultado líquido

.....

82 Dividendos antecipados



## 49.2. Anexo 2 – Balanço para o SNCP

| ACTIVO                           | RUBRICAS                                                       | IAS/IFRS aplicável | Norma aplicável CNC   | IPSAS aplicável               |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------|-------------------------------|
| <b>Activo não corrente</b>       |                                                                |                    |                       |                               |
|                                  | Activos fixos tangíveis                                        | IAS 16             | 7, 9, 10, 12, 16 e 22 | <a href="#">5,17,13,21,26</a> |
|                                  | <u>Bens do domínio público</u>                                 |                    |                       |                               |
|                                  | Propriedades de investimento                                   | IAS 40             | 9, 11 e 12            | <a href="#">13,16,21,26</a>   |
|                                  | Goodwill                                                       | IFRS 3             | 6, 12, 14 e 15        | <a href="#">6,7,21,26,31</a>  |
|                                  | Activos fixos intangíveis                                      | IAS 38             | 6, 16 e 26            | <a href="#">31</a>            |
|                                  | Activos biológicos                                             | IAS 41             | 17                    | <a href="#">27</a>            |
|                                  | Participações financeiras - método da equivalência patrimonial | IAS 28             | 13, 14 e 15           | <a href="#">6,7</a>           |
|                                  | Participações financeiras - outros métodos                     | IAS 39             | 13, 14, 15 e 27       | <a href="#">6,7,8,15</a>      |
|                                  | <del>Accionistas/sócios</del>                                  |                    | 27                    |                               |
|                                  | Outros activos financeiros                                     | IAS 39             | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | <del>Activos por impostos diferidos</del>                      | IAS 12             | 25                    |                               |
| <b>Activo corrente</b>           |                                                                |                    |                       |                               |
|                                  | Inventários                                                    | IAS 2              | 10, 17, 18 e 19       | <a href="#">5,11,12,26,27</a> |
|                                  | Activos biológicos                                             | IAS 41             | 17                    | <a href="#">27</a>            |
|                                  | <u>Clientes</u>                                                |                    | 20 e 27               |                               |
|                                  | <u>Clientes, contribuintes e utentes</u>                       |                    |                       | <a href="#">9,23</a>          |
|                                  | Adiantamentos a fornecedores                                   |                    |                       |                               |
|                                  | Estado e outros entes públicos                                 | IAS 12             | 24                    | <a href="#">14</a>            |
|                                  | <del>Accionistas/sócios</del>                                  |                    | 27                    |                               |
|                                  | <u>Devedores pela execução do orçamento</u>                    |                    |                       | <a href="#">24</a>            |
|                                  | Outras contas a receber                                        |                    |                       |                               |
|                                  | Diferimentos                                                   |                    | 20                    | <a href="#">9,23</a>          |
|                                  | Activos financeiros detidos para negociação                    |                    | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Outros activos financeiros                                     | IAS 39             | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Activos não correntes detidos para venda                       | IFRS 5 e IAS 39    | 8                     |                               |
|                                  | Caixa e depósitos bancários                                    | IAS 7              | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b> |                                                                |                    |                       |                               |
| <b>Capital próprio</b>           |                                                                |                    |                       |                               |
| <b>Fundo patrimonial</b>         |                                                                |                    |                       |                               |
|                                  | Capital realizado                                              |                    | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Ações (quotas) próprias                                        | IAS 39             | 27                    |                               |
|                                  | Outros instrumentos de capital próprio                         | IAS 39             | 27                    |                               |
|                                  | <del>Prémios de emissão</del>                                  | IAS 39             | 27                    |                               |
|                                  | <del>Património -</del>                                        |                    |                       |                               |
|                                  | Reservas legais                                                |                    | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Outras reservas                                                |                    | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Resultados transitados                                         |                    |                       |                               |
|                                  | Ajustamentos em activos financeiros                            | IAS 28 IAS 39      | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Excedentes de revalorização                                    | IAS 16             | 6 e 7                 | <a href="#">16,17,31</a>      |
|                                  | Outras variações no capital próprio                            |                    | 23 e 25               |                               |
|                                  | Resultado líquido do período                                   |                    |                       |                               |
|                                  | Interesses minoritários                                        | IAS 27 e IFRS 3    | 15                    | <a href="#">6,8</a>           |
| <b>Total do capital próprio</b>  |                                                                |                    |                       |                               |
| <b>Passivo</b>                   |                                                                |                    |                       |                               |
| <b>Passivo não corrente</b>      |                                                                |                    |                       |                               |
|                                  | Provisões                                                      | IAS 37             | 21, 24 e 26           | <a href="#">14,19</a>         |
|                                  | Financiamentos obtidos                                         | IAS 23             | 9 e 27                | <a href="#">13,28,29,30</a>   |
|                                  | Outros instrumentos financeiros                                | IAS 39             | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Responsabilidades por benefícios pós-emprego                   | IAS 19             | 28                    | <a href="#">25</a>            |
|                                  | <del>Passivos por impostos diferidos</del>                     | IAS 12             | 25                    |                               |
|                                  | Outras contas a pagar                                          |                    | 21 e 27               | <a href="#">19,28,29,30</a>   |
| <b>Passivo corrente</b>          |                                                                |                    |                       |                               |
|                                  | Fornecedores                                                   |                    | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Adiantamentos de clientes                                      |                    | 19 e 27               | <a href="#">11,28,29,30</a>   |
|                                  | Estado e outros entes públicos                                 | IAS 12             | 24                    | <a href="#">14</a>            |
|                                  | <del>Accionistas/sócios</del>                                  |                    |                       |                               |
|                                  | <u>Credores pela execução do orçamento</u>                     |                    |                       | <a href="#">24</a>            |
|                                  | Financiamentos obtidos                                         | IAS 23             | 9 e 27                | <a href="#">13,28,29,30</a>   |
|                                  | Outras contas a pagar                                          |                    | 21 e 27               | <a href="#">19,28,29,30</a>   |
|                                  | Diferimentos                                                   |                    | 20 e 22               | <a href="#">9,23</a>          |
|                                  | Passivos financeiros detidos para negociação                   | IAS 39             | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Outros passivos financeiros                                    | IAS 17             | 27                    | <a href="#">28,29,30</a>      |
|                                  | Passivos não correntes detidos para venda                      |                    |                       |                               |



## 49.3. Anexo 3 – Demonstração dos Resultados para o SNCP

### RENDIMENTOS E GASTOS

Vendas e serviços prestados

Impostos, taxas e outros

Subsídios á exploração

Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empr. Conjuntos

Variação nos inventários da produção

Trabalhos para a própria entidade

Transferências e subsídios correntes obtidos

Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

Fornecimentos e serviços externos

Gastos com o pessoal

Transferências correntes concedidas e prestações sociais

Imparidade de inventários (perdas/reversões)

Imparidade de dividas a receber (perdas/reversões)

Provisões (aumentos/reduções)

Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)

Aumentos/reduções de justo valor

Outros rendimentos e ganhos

Outros gastos e perdas

### **Resultados antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos**

Gastos/reversões de depreciação e de amortização

Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)

### **Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)**

Juros e rendimentos similares obtidos

Juros e gastos similares suportados

### **~~Resultado antes de impostos~~**

~~Imposto sobre o rendimento do exercício~~

### **Resultado líquido do período**

|                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Resultado das actividades descontinuadas ( <del>líquido de impostos</del> ) incluído no resultado líquido do período |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Resultado líquido do período atribuível a : (2)

Detentores do capital da empresa-mãe

Interesses minoritários

~~Resultado por acção básico~~